



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

| | |
|--------------------|--|
| Processo nº | 10120.005187/2009-71 |
| Recurso nº | 999.999 Voluntário |
| Acórdão nº | 2301-003.866 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária |
| Sessão de | 21 de janeiro de 2014 |
| Matéria | AUTO DE INFRAÇÃO - ASSUNTOS PREVIDENCIÁRIOS |
| Recorrente | COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE ALGODÃO DE GOIÁS |
| Recorrida | FAZENDA NACIONAL |

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/12/2007

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AUTO DE INFRAÇÃO - RAT - CNAE/CNAE FISCAL INCORRETO - ATIVIDADE PREPONDERANTE - MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS - PRESUNÇÃO DE ANUÊNCIA PELA PARTE

No que diz respeito à atividade preponderante para fins de contribuição incidente sobre as remunerações pagas (art. 202, §3º, do Decreto 3.048/99), o contribuinte aduziu ser ela defesa dos direitos sociais por se tratar de cooperativa, a DRJ/BSB entendeu que sua atividade preponderante é a de comércio atacadista de algodão, mantendo-se por este colegiado esta última.

Contudo, apesar de correta a afirmativa da DRJ sobre a atividade preponderante, não se vislumbra no anexo V, do Decreto 3.048/99 a alíquota de 3% (três por cento) aplicada naquela ocasião, mas sim, a alíquota de 2% (dois por cento), portanto, deu-se provimento parcial ao recurso voluntário apenas para esta adequação.

Não foi objeto de apreciação matérias não impugnadas, bem como, as matérias já decididas pelo órgão julgador de 1ª instância e não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu recurso voluntário, presumindo-se anuídas pela parte.

MULTA DE MORA

A utilização da multa de mora encontra amparo legal no artigo 35, da Lei 8.212/91, até 11/08, e no art. 44, da Lei 9.430/96, a partir de 12/2008.

RETROAÇÃO BENÉFICA- INAPLICÁVEL

Somente se aplica a “penalidade superveniente”, se mais benéfica, quando se tratar de mesma infração.

O art. 35, da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/91, que trata da multa denominada de moratória, regulava, nos seus incisos, casos diversos que acarretavam tratamentos distintos.

Os incisos ‘I’ e ‘II’ do citado artigo regulavam, respectivamente, a multa aplicável quando do recolhimento espontâneo e àquela atinente aos casos de lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar parcial provimento ao recurso, para aplicar a alíquota de 2% (dois por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas referente as competências 01/2007 a 05/2007, nos termos do voto do Relator; II) Por maioria de votos: a) em conhecer e analisar a aplicabilidade da retroatividade benigna, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em não conhecer do assunto neste ponto; III) Por voto de qualidade: a) em manter a multa aplicada, nos termos do voto da Redatora. Vencidos os Conselheiros Fabio Calcini, Wilson Antônio de Souza Correa e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em aplicar a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente. Redatora: Bernadete de Oliveira Barros.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS – Redatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR, FABIO PALLARETTI CALCINI.

Relatório

Trata-se de auto de infração DEBCAD nº 37.219.603-9, no montante de R\$ 38.054,40 (trinta e oito mil e cinqüenta e quatro reais e quarenta centavos), consolidado em 27/04/2009, tendo como sujeito passivo a Cooperativa dos Produtores de Algodão de Goiás.

Conforme relatório do auto de infração [fls. 42 à 46], a “Cooperativa enquadrou incorretamente o CNAE/CNAE FISCAL, para efeito de cálculo das contribuições que financia os benefícios em razão dos riscos ambientais do trabalho – RAT, assim como informou na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e informações à Previdência Social – GFIP, CNAE/CNAE FISCAL, diverso ao da principal atividade.”.

Isto porque, entendeu o Auditor Fiscal que, nas competências 01/2007 à 13/2007 a empresa calculou de forma equivocada a alíquota do RAT, pois indicou como sendo de 1% (um por cento) no período de 01/2005 à 05/2007 e 2% (dois por cento) nas competências 06/2007 à 13/2007, enquanto a correta seria de 3% (três por cento), nos termos da alínea “c”, inciso II, do artigo 22 da Lei 8.212/91, considerando que a atividade preponderante da Cooperativa é o comércio atacadista de algodão, CNAE – 5121-7/CNAE FISCAL – 4623103.

Por conseguinte, informa ainda o auto de infração, que embora tenha o contribuinte sido devidamente intimado para proceder à retificação da GFIP, em relação à CNAE/CNAE FISCAL, a autuada não procedeu a correção, bem como, que a empresa recolheu contribuições em atraso e calculou a multa moratória em desacordo com a legislação vigente, ou seja, atribuiu o percentual de 10% (dez por cento), enquanto o correto seria 20% (vinte por cento).

Em sede de impugnação [fls. 108 à 111] a Cooperativa aduz que apesar de a fiscalização ter considerado que sua atividade preponderante seja a comercialização de algodão, esta afirma que, na realidade, a atividade principal da entidade, como cooperativa, é a de defesa dos direitos sociais, tendo em vista a distinção entre uma sociedade cooperada e uma sociedade de capital, para ao final pleitear a improcedência do auto de infração.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), ao proferir o acórdão 03-36.837 – 5ª Turma da DRJ/BSB, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo a exigibilidade do crédito tributário, pois, entendeu que no tocante ao enquadramento incorreto no CNAE/CNAE FISCAL, para efeito de cálculo das contribuições que financiam os benefícios em razão do RAT, deve-se observar a atividade preponderante da empresa, que é definida pelo artigo 202, §3º, do RPS.

Destarte, tendo em vista aquela Delegacia considerar com a atividade preponderante da Cooperativa o comércio atacadista de algodão – CNAE-5121-7/CNAE FISCAL-4623103 – **Comércio Atacadista de Produtos Agrícolas In Natura; Produtos Alimentícios para Animais** e não a defesa de direitos sociais, como alegado em sede de impugnação, aplicou a alíquota de 3% (três por cento), efetuando o levantamento das diferenças apuradas de 1% (um por cento) nas competências 01/2005 à 05/2007 e 2% (dois por cento) nas competências de 06/2007 à 13/2007.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/05, 21/08/2011

Autenticado digitalmente em 04/09/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 05

/09/2014 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 04/09/2014 por BERNADETE DE OLIVE

IRA BARROS, Assinado digitalmente em 21/11/2014 por MARCELO OLIVEIRA

Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Outrossim, quanto à questão da diferença no cálculo da multa moratória decorrente de acréscimos legais por recolhimentos em atraso, em razão da Cooperativa não ter se manifestado em relação ao tema em sua impugnação, a Delegacia asseverou que as matérias não expressamente questionadas não serão objeto de análise, uma vez que não se tornaram controvertidas, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, aplicável às contribuições previdenciárias a partir do dia 01 de abril de 2008, com fulcro no artigo 25 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

A Cooperativa foi devidamente intimada do acórdão que manteve o lançamento, consubstanciado nos termos da autuação, na data de 24/06/2010, e, irresignada com a decisão, interpôs recurso voluntário [fls. 133 à 136] em 16/07/2010 renovando *ipsis litteris* os fundamentos apresentados em sede de impugnação.

Por fim, os autos foram encaminhados para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento [fl. 137].

É o que tenho a relatar.

Voto Vencido

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Cumprido o requisito da tempestividade, conheço do recurso e passo a sua análise.

Cumpre ressaltar que não serão objeto de apreciação as matérias não impugnadas, bem como, as matérias já decididas pelo órgão julgador de 1^a instância e não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu recurso voluntário, presumindo-se anuídas pela parte.

De forma sucinta, alega o contribuinte em sua defesa, tanto na impugnação quanto no Recurso Voluntário, que sua atividade preponderante é a defesa de direitos sociais. Cita também algumas considerações históricas à respeito do conceito e diferenças entre a natureza jurídica das cooperativas e a distinção destas da sociedade de capital.

No caso em tela, verifica-se que o órgão julgador de 1^a instância, considerou em seu acórdão que a alíquota correta e vigente seria de 3% (três por cento) e que a fiscalização teria agido de maneira correta efetuando levantamento das diferenças de 1%. Senão vejamos:

“Assim, como a atividade da cooperativa é o comércio atacadista de algodão - CNAE- 5121/CNAE FISCAL 4623103 — Comércio Atacadista de Produtos Agrícolas In Natura; Produtos Alimentícios Para Animais cuja alíquota então vigente era de 3% (três por cento), a fiscalização apenas aplicou a alíquota correta, efetuando levantamento das diferenças apuradas de 1% nas competências 01/2005 a 05/2007 e 2%, nas competências 06/2007 a 13/2007, não procedendo a alegação da impugnante de que sua atividade principal é a de defesa de direitos sociais.”
(grifo meu)

O art. 195, I da Constituição Federal determina que a Seguridade Social seja custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos oriundos, dentre outras fontes, das contribuições sociais a cargo da empresa incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98)

No capítulo reservado aos Direitos Sociais, assegurou o Constituinte Originário, como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, o seguro contra acidentes do trabalho, a ser custeado diretamente pelo empregador.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

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

*(...) XXVIII **seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador**, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa; (grifos nossos)*

No plano infraconstitucional, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, a qual, sem transpor os umbrais erguidos pela Carta Superior, instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, consubstanciado nas contribuições sociais a cargo da empresa e dos segurados obrigatórios do RGPS, nos limites traçados pela CF/88. Por se tratarem de matérias afins, houve por bem o legislador ordinário, envolto na ordem jurídica realçada nas linhas precedentes, assentar no inciso II de seu art. 22 a instituição e regramento da contribuição social destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, a cargo da empresa, em nada conflitando com as orientações contempladas na Constituição.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

II para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732/98).

- CÓPIA*
- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
 - b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
 - c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

§3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes

Conforme detalhadamente demonstrado, a Lei nº 8.212/91, realizando o Princípio da Legalidade inscrito no inciso II do art. 5º da Lei Maior, instituiu a contribuição destinada ao custeio do direito social constitucionalmente assegurado, fixando-lhe os percentuais aplicáveis em razão do grau de risco inerente a cada atividade empresarial, restando a cargo do Regulamento o enquadramento de cada empresa nos patamares então definidos.

Dessa forma, de acordo com Decreto 3.048 de 1999, anexo V, e de acordo com a jurisprudência dominante súmula 351, do STJ, as alíquotas são fixadas pelos graus de risco da atividade preponderante, desempenhada em cada estabelecimento da empresa, desde que individualizada por CNPJ próprio.

Assim, com esteio na Ordem Constitucional desfraldada nos parágrafos anteriores, e no uso das atribuições conferidas pelo §3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, o Presidente da República fez editar o Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999 o qual aprovou o Regulamento da Previdência Social, cujo Anexo V, combinado com o §4º do seu art. 202, estabeleceram a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, em conformidade com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE para efeito da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Sendo assim, o Contribuinte, devidamente inscrito no cadastro da Receita Federal, tendo como atividade principal a atividade econômica e não como foi dito a defesa de direitos sociais e com base no Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999 que define o CNAE-46.23-1-03 na atividade *in casu* – COMÉRICO ATACADISTA DE ALGODÃO, define a alíquota de 2% (dois por cento).

Dessa forma, a fiscalização não aplicou a alíquota correta, agindo em desacordo com a legislação e a Constituição Federal quando aplicou a diferença de 2% nas competências 06/2007 a 13/2007.

Nesse contexto, dou parcial provimento para aplicar a alíquota de 2% (dois por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas referente as competências 06/2007 a 13/2007.

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. 35A, 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. 35A. 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

Documento assinado digitalmente, seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº Autenticado digitalmente em 04/09/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 05

/09/2014 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 04/09/2014 por BERNADETE DE OLIVE

IRA BARROS, Assinado digitalmente em 21/11/2014 por MARCELO OLIVEIRA

Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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. 35A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

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

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

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

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

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

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

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

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

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), aplicando-lhe a que for mais benéfica.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário interposto, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para (i) aplicar a alíquota de 2% (dois por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas referente as competências 01/2007 a 05/2007 e (ii) para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente.

É como voto.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - RelatorRelator

Voto Vencedor

Bernadete de Oliveira Barros – Redatora Designada

Permito-me divergir do entendimento do Conselheiro Relator, em relação à multa aplicada, pelas razões a seguir expostas.

O Relator vota por dar provimento parcial, para que seja cotejada as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), aplicando-lhe a que for mais benéfica.

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

Contudo, observa-se que a infração discutida por meio do presente processo administrativo fiscal refere-se à inexistência dos recolhimentos reputados devidos, que ensejou atitude do Fisco quanto ao lançamento de ofício.

Analisando a Lei nº 8.212/91 de forma sistêmica e harmônica, na sua atual redação, é de se concluir que a previsão constante do art. 35 refere-se, tão somente, aos recolhimentos espontâneos, enquanto que a previsão constante do art. 35A cuida, expressamente, dos casos de lançamento de ofício.

E, de uma análise mais acurada da redação do invocado art. 106, II, ‘c’ do CTN, conclui-se pela impropriedade da intenção do Relator, vez que a inteligência do referido artigo prevê a aplicação da “penalidade superveniente”, quando mais benéfica, respeitante à mesma infração.

O art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente até 11/2008, estabelece que, 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.

Ou seja, a multa prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/91, denominada de moratória, regulava, nos incisos do referido artigo, casos diversos que acarretavam tratamentos distintos.

Os incisos ‘I’ e ‘II’ do citado artigo regulavam, respectivamente, a multa aplicável quando do recolhimento espontâneo e àquela atinente aos casos de lançamento de ofício.

É oportuno lembrar que a notificação fiscal de lançamento era o veículo utilizado para fins de constituição de crédito, por iniciativa do Fisco, decorrente de obrigação tributária principal inadimplida, mas que, com o advento da M.P 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, tal veículo passou a ser denominado Auto de Infração, consoante a nova redação dada ao art. 37 da Lei nº 8.212/91.

Resta claro que o inciso 'I' do art. 35, ao tempo dos fatos geradores incluídos no lançamento em tela, era aplicável, somente, aos casos de recolhimento extemporâneo albergados pela espontaneidade do Sujeito Passivo, enquanto que o inciso 'II' tratava dos casos nos quais, verificada a inércia do Contribuinte, o Fisco agia, providenciando o lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário reputado devido.

Portanto, sendo vedada a retroação *in pejus*, deverá ser mantida a multa "moratória" tal como aplicada pela Autoridade Fiscal ao tempo do lançamento sob exame.

Nesse sentido,

VOTO por manter a multa aplicada.

Bernadete de Oliveira Barros - Conselheira