



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

Processo nº 10380.006550/2007-43
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.325 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2013
Matéria AFERIÇÃO INDIRETA
Recorrente M DIAS BRANCO S/A - IND. E COM. DE ALIMENTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/03/2006

CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE REMUNERAÇÃO DE AVULSO

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos avulsos que lhe prestam serviços por intermédio de entidades sindicais.

AFERIÇÃO INDIRETA/ARBITRAMENTO

Aplicável a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta/arbitramento na hipótese de deficiência ou ausência de quaisquer documentos ou informações solicitados pela fiscalização, que lançará o débito que imputar devido, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, com esteio no artigo 33, § 3º, da Lei 8.212/91, c/c artigo 233, do Regulamento da Previdência Social.

As guias de recolhimento, GPS, e as GFIPs, apresentadas na impugnação para comprovar as alegações do contribuinte prescindem de autenticação, por se tratarem de documentos constantes nos sistemas informatizados da Previdência Social.

O valor comprovadamente pago pela recorrente, por meio dos documentos citados, deverá ser deduzido do montante lançado, sob pena de se retirar do crédito o atributo de certeza e liquidez, necessário à garantia de uma futura execução fiscal.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

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

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº

9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente para os fatos geradores ocorridos até 11/2008, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de excluir do débito os valores apontados pela fiscalização no despacho de fls. 1.041, do processo, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) 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) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Wilson Antônio de Souza, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados, à da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros.

Consta do Relatório Fiscal da NFLD (fls. 89), que o fato gerador das contribuições lançadas foi o pagamento aos trabalhadores avulsos por intermédio dos sindicatos.

Segundo a autoridade autuante, a empresa apresentou recibos de mão-de-obra e recolhimentos correspondentes a apenas parte dos pagamentos identificados na contabilidade, restando várias contraprestações sem a devida comprovação, pela contratante, do recolhimento das contribuições previdenciárias concernentes.

Informa que as remunerações dos avulsos foram aferidas com fundamento no § 3º, do art. 33, da Lei 8.212/91, uma vez que a empresa, apesar de intimada, não apresentou os esclarecimentos e alguns documentos relativos à totalidade dos pagamentos contabilizados, tendo sido tomado como base de cálculo da contribuição previdenciária os valores brutos repassados aos sindicatos de avulso, registrados nos livros contábeis.

A recorrente apresentou defesa e, de sua análise, o processo foi convertido em diligência, nos termos do despacho de fls.1.038, resultando na Informação Fiscal de fls.1.041, por meio do qual a autoridade lançadora conclui pela necessidade de retificação do débito.

Cientificada do resultado da diligência fiscal, a recorrente não se manifestou, e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 15-16.615, da 5ª Turma da DRJ/SDR, (fls. 1.075), julgou o lançamento procedente em parte, excluindo, do débito, por decadência, os valores lançados até 08/2001, inclusive, com a aplicação da regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, e rejeitando o parecer retificador da fiscalização, alegando que *“a referida documentação foi juntada ao processo sem que se promovesse a devida autenticação, sendo por esta razão imprestável para comprovação do fato”*.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 1.115), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, insiste na nulidade do lançamento, alegando erro na identificação do fato gerador, citando o art. 114 do CTN, e argumentando que não se pode incluir, na base de cálculo da contribuição previdenciária, outros valores pagos que não sejam remuneração.

Reafirma que foram incluídos valores pagos a título de remuneração dos próprios sindicatos, o que não se relaciona à mão de obra, conforme expressamente admitido pelos autuantes, à fl. 02, do Refisc, consignando que outros valores alheios ao fato descrito como impositivo foram arrolados como base de cálculo.

Reporta-se à Diligência Fiscal para demonstrar que apenas 55% do valor bruto pagos constitui base de cálculo das contribuições mencionadas na NFLD, sendo que 45% do valor pago e contabilizado não se refere a mão de obra contratada, mas sim, a remuneração dos serviços do próprio Sindicato.

Assevera que a assunção consciente, pela autoridade autuante, de que na base de cálculo eleita estão incluídas despesas de pagamentos pelos serviços dos sindicatos, elemento estranho à previsão legal impositiva, demonstra que o *quantum* apurado do suposto tributo devido é claramente insubsistente e inservível, sendo de rigor o reconhecimento da nulidade, pois é indiscutível que a NFLD padece do vício de motivação, posto que se sustenta de fato equivocado, à luz dos próprios documentos acostados aos autos e das declarações dos próprios autuantes.

No mérito, destaca que a própria fiscalização, por meio de diligência requerida pelo próprio órgão julgador, reconheceu que vários dos créditos tributários lançados já haviam sido recolhidos ou foram alvo de outros lançamentos inerentes a diferença entre valores informados na GFIP e GPS, sendo que a autoridade lançadora propôs que tais valores fossem excluídos do lançamento.

Ressalta que, apesar de 45,1% do total do lançamento ter sido reconhecido pela fiscalização como indevidamente lançados, a DRJ/SDR, desprezando o fatos documentados, optou por manter tais lançamentos, não por falta de fundamento nas afirmações da autoridade autuante, mas porque os documentos acostados na impugnação não estavam autenticados

Entende que tal exigência formal da DRJ não pode prosperar, pois visa a impor obrigação reconhecidamente já cumprida ou cobrada por meio de outro lançamento, conforme afirmado pela própria fiscalização, e afronta os princípios da Economia Processual e da verdade material, que se sobrepõe ao do formalismo excessivo, impondo um ônus indevido ao contribuinte.

Observa que os documentos acostados à impugnação, cuja força probante foi questionada pela DRJ/SDR, são GPS e GFIP, ou seja, são documentos que lastreiam dados e fatos de conhecimento da Fazenda Pública, sendo um formalismo completamente desnecessário as autenticidades requeridas, e registra que a negativa pelo julgador da validade dos documentos reconhecidos pela fiscalização não foi fundamentada em qualquer disposição de lei que exigisse tal autenticação.

Cita os §§ 2º e 3º, do art. 22, da Lei 9.784/99, que consagra o regime da informalidade na juntada de documentos, observando que a própria autoridade pública pode autenticar os documentos que receber no processo administrativo.

Reitera que é inequívoca preterição do direito de defesa imputar ao contribuinte determinado fato como impositivo da tributação pretendida e, ao fazer o cômputo do mesmo através dos anexos do auto de infração e seu relatório, descrever outros fatos que não se coadunam com aqueles tido como motivadores da infração.

Entende que restou evidente que a r. decisão deixou de apreciar um argumento de fundamental importância para a validade dos lançamentos ora impugnados, qual seja, o fato dos autuantes terem incluso, no cômputo de parcela dos créditos tributário, valores concernente a remuneração dos Sindicatos, ou seja, valores alheios a remuneração dos trabalhadores avulsos.

Repete que é improcedente o lançamento diante do fato de que valores pagos aos sindicatos compuseram a base considerada pela fiscalização, o que foi por esta confirmada, que admitiu que utilizou, em seu arbitramento, a totalidade dos valores brutos pagos aos Sindicatos e, dentro deste, estava a parcela paga ao título de remuneração administrativa das atividades do ente de classe.

Lembra que, por ocasião da diligência fiscal, os autuantes reconhecem que apenas 55% do valor constante das faturas do sindicato era componentes da base de cálculo das contribuições, o que, segundo entende, configura uma clara confusão no lançamento, preterindo o direito de defesa, suscitando a nulidade não acolhida pela DRJ.

Traz julgados deste Conselho para esclarecer que o Processo Administrativo Tributário é regido pela verdade material real, e não apenas a verdade processual formal, devendo o julgador perseguir a realidade dos fatos para não impor ao administrado tributação indevida por mero aspecto formal.

Diz que é inconcebível que, mesmo diante de verdade reconhecida pelas próprias autoridade autuantes, o órgão julgador tenha preferido desconsiderar tais fatos para continuar a impor pretensão tributante, quando parte desta já resta comprovadamente paga e outra parte já fora alvo de outros lançamentos, fato admitido por ocasião da diligência fiscal.

Conclui que resta claro o direito da recorrente em ter excluído do lançamento o valor de R\$ 251.877,09, já recolhidos, como admitiu a Diligência Fiscal, ou alvo de outros lançamentos, fato igualmente admitido pelo Serviço de Fiscalização, às fls. fl.1.077 e verso..

Em relação ao restante dos lançamentos do estabelecimento /0030-50, defende que há de ser considerado o fato, admitido pelo próprio Serviço de Fiscalização, de que a base arbitrada para a cobrança ora impugnada levou em consideração os valores brutos pagos ao Sindicato, incluindo até os valores pagos a título de remuneração do próprio sindicato, excluídos portanto da figura de remuneração de trabalhadores avulsos.

Quanto à afirmação da DRJ de que o débito é arbitrado quando da omissão na entrega de documentos, questiona como poderia os auditores terem referenciado, no auto de lançamento e na diligência fiscal, que parcela dos pagamentos ao mencionado sindicato remunerava o mesmo e não a mão de obra contratada se não tivesse tido acesso aos documentos probatórios de tais pagamentos, observando que a própria fiscalização, por ocasião da diligência, admite que teve acesso as faturas do sindicato e que nestas havia expresso que 55% dos valores ali constantes referiam-se a base de cálculo do tributo.

Finaliza defendendo que é descabido o arbitramento previsto no art. 33, § 3º, da Lei 8.212/91, quando se sabia qual o valor pago a título de remuneração dos trabalhadores contratados por intermédio do sindicato, e sustentando o expurgo o valor pago ao sindicato a título de remuneração de seus serviços, por não configurar fato gerador da exação ora imputada.

Requer que seja acolhida a preliminar de nulidade e, caso assim não se entenda, que sejam excluídos os valores já recolhidos ou alvo de outro lançamento, conforme recomendação da fiscalização por ocasião da diligência, bem como o valor equivalente a 45% das faturas pagas ao sindicato sediado em Salvador-BA, contratado pelo estabelecimento /0030-50 da recorrente, tendo em vista que tais pagamentos não representam fato gerador do tributo em debate, pois remuneram o próprio contratado e não os trabalhadores avulsos.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, a recorrente alega nulidade da NFLD, argumentando que a fiscalização utilizou-se, no cômputo da base de cálculo da contribuição previdenciária, valores pagos a título de remuneração dos próprios sindicatos, o que não se relaciona à mão de obra.

Observa que, por ocasião da diligência fiscal, os autuantes reconhecem que apenas 55% do valor constante das faturas do sindicato era componentes da base de cálculo das contribuições, o que, segundo entende, configura uma clara confusão no lançamento, preterindo o direito de defesa, suscitando a nulidade não acolhida pela DRJ.

Todavia, não se vislumbra a nulidade alegada pela autuada.

Verifica-se que a autoridade autuante deixa claro que a remuneração do avulso foi aferida tendo em vista que a recorrente, apesar de intimada, não comprovou que parte dos valores pagos aos sindicatos, registrados na contabilidade como despesa com a prestação de serviços pelos segurados avulsos, se tratava de remuneração dos sindicatos.

Ora, a empresa registra, em sua contabilidade, despesas com serviços prestados por avulsos por intermédio de seus sindicatos, e não apresenta a documentação ou informação solicitada pela fiscalização relativa a tais pagamentos.

Ao agir dessa forma, a recorrente não deu outra alternativa à autoridade lançadora, cuja atividade é vinculada aos ditames legais, a não ser aferir a remuneração do avulso, que constitui base de cálculo da contribuição previdenciária, extraindo os valores da própria contabilidade da autuada, arbitrando o débito, com fulcro no § 3º, do art. 33, da lei 8.212/91.

Assim, não há preterição ao direito de defesa, pois o relatório fiscal está claro e preciso, e os demais relatórios que integram o lançamento trazem todas as informações necessárias para que a empresa elaborasse sua defesa.

Observa-se que a NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento de aferição indireta adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período

correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Dessa forma, reitera-se, não há que se falar em nulidade da NFLD por cerceamento de defesa, já que foram observados, no presente processo administrativo, os mandamentos estabelecidos pelo Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

Nesse sentido, não acolho a preliminar de nulidade, argüida pela recorrente.

No mérito, a autuada insurge-se contra o arbitramento realizado pela fiscalização.

Porém, conforme já exposto acima, o procedimento da fiscalização encontra amparo no dispositivo legal citado, uma vez que a recorrente deixou de prestar os esclarecimentos solicitados pela fiscalização, além de não ter apresentado a documentação comprobatória de que os valores registrados na contabilidade como sendo despesas com avulsos incluem também despesas com o sindicato intermediador da mão de obra avulsa.

O § 3º, do art. 33, estabelece que:

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social — INSS e o Departamento da Receita federal — DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário."

Portanto, vale reiterar que, ao deixar de prestar as informações solicitadas pela fiscalização por meio de TIAD, a recorrente não deu outra alternativa ao agente lançador, a não ser arbitrar o débito, em observância à legislação que trata da matéria, uma vez que sua atividade é plenamente vinculada às disposições legais.

É oportuno observar que é obrigação da empresa registrar, em contas separadas de sua contabilidade, pagamentos que se configuram fatos geradores da contribuição e valores que não integram a base de cálculo da contribuição.

Portanto, se a contabilidade da recorrente registra, em uma conta, despesas com avulsos, cabe à autuada comprovar que seus registros contábeis estão em desconformidade com os mandamentos legais, e que foram lançados, em uma mesma conta, o que é fato gerador do tributo e o que não é.

Todavia, a empresa, apesar de intimada por meio de TIAD, não apresentou os documentos e esclarecimentos solicitados pela fiscalização.

Ao proceder dessa forma, a recorrente impossibilitou ao fiscal a apuração do valor real da base de cálculo. Portanto, houve a inversão do ônus da prova, cabendo à recorrente comprovar o que alega.

Assim, entendo que o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra amparo legal nos dispositivos expostos nos relatórios que integram a NFLD.

A recorrente questiona como poderia os auditores terem referenciado, no auto de lançamento e na diligência fiscal, que parcela dos pagamentos ao mencionado sindicato

remunerava o mesmo e não a mão de obra contratada se não tivesse tido acesso aos documentos probatórios de tais pagamentos.

Porém, a fiscalização deixou muito claro que os valores aferidos foram extraídos da própria contabilidade da recorrente.

Ou seja, o documento comprobatório que serviu de base para o lançamento foi a contabilidade da empresa.

Foi a própria autuada quem registrou, em seus livros contábeis, o pagamento com despesas a avulso.

E se ela afirma que nessa conta existem pagamentos que não se configuram base de cálculo do tributo, deve provar sua afirmação.

O agente autuante, na busca da verdade material, tomou medidas para que a empresa tivesse a oportunidade de apresentar documentos que demonstrassem o valor real da base de cálculo, conforme comprovam os pedidos de documentos e esclarecimentos juntados aos autos pela fiscalização.

Contudo, a empresa não atendeu as solicitações feitas pelo auditor, o que o obrigou a aferir a remuneração dos avulsos.

Somente após a impugnação, por ocasião da diligência, é que a recorrente atendeu parcialmente a solicitação feita durante a ação fiscal, apresentando documentação relativa a alguns estabelecimentos da empresa.

Nesse sentido, não procedem os argumentos contra o arbitramento, trazidos pela recorrente.

Todavia, entendo que o valor do débito deva ser revisto, pelas razões a seguir expostas.

A recorrente juntou, em sua impugnação, farta documentação na tentativa de demonstrar a improcedência do lançamento.

Em diligência fiscal para análise desses documentos, a fiscalização constatou que os mesmos se referiam apenas a três estabelecimentos da empresa, quais sejam, matriz e filiais /0024-01 e /0030-50.

Diante das provas apresentadas para as referidas unidades, a fiscalização concluiu pela retificação do lançamento, com a exclusão da base de cálculo dos valores recolhidos por meio de duas GPS referentes à competência 04/2004, que não haviam sido considerados quando da apuração do débito (estabelecimento /0024-01), e valores lançados nas competências 02/2004, 04/2004, 05/2004, 07/2004 a 02/2005 e 06/2005 (filial /0030-50), tendo em vista as GFIPs específicas apresentadas, referentes à prestação de serviços por trabalhadores avulsos (com código de recolhimento 130), intermediada pelo Sindicato dos Arrumadores da Cidade de Salvador, nas quais figura como tomador de serviços a referida filial da notificada, além de diversas GPS que comprovam o recolhimento.

A autoridade lançadora esclareceu, ainda, que os lançamentos realizados nas competências 01/2004, 03/2004, 06/2004, 03 a 05/2005, e 07 a 09/2005, para a filial /0030-50, também devem ser excluídas do débito, tendo em vista tratar-se de diferença apurada no batimento GFIP x GPS, e que foram objeto de outro levantamento (AV3).

Contudo, mesmo diante do parecer da fiscalização no sentido de que os valores apontados deveriam ser excluídos do débito, a autoridade julgadora de primeira instância decidiu mantê-los no lançamento ao argumento de que os mesmos não estavam autenticados.

Porém, entendo que a documentação na qual se baseou a fiscalização para retificar o débito prescindem de autenticação, pois tratam-se de GFIPs e GPS, ou seja, de documentos constantes dos sistemas informatizados da Previdência Social, aos quais as autoridades julgadoras da DRJ de primeira instância têm acesso.

Ademais, a fiscalização, que também possui acesso aos sistemas informatizados da Previdência Social, após análise da documentação, emitiu um parecer conclusivo, afirmando que os valores apontados “**devem**” ser excluídos do débito.

E no despacho de solicitação de diligência (fl. 1.038), o julgador apenas requereu a manifestação acerca da possibilidade do afastamento dos lançamentos aferidos, tendo em vista a documentação juntada pela notificada, o que foi feito pela autoridade autuante.

Em nenhum momento do pedido de diligência o julgador administrativo questionou a autenticidade dos documentos, ou solicitou que a fiscalização os autenticasse, para torná-los “prestáveis para comprovação do fato”.

Assim, entendo que os julgadores da DRJ de Salvador não poderiam afastar as provas apresentadas, rejeitando o parecer retificador da fiscalização, ao argumento de que ausência de autenticação as torna imprestáveis para a retificação do valor lançado.

A Portaria 520/2004, que regia o Contencioso Administrativo Fiscal à época da apresentação da defesa, estabelecia, no § 7º, do art. 9º, que “*as provas documentais, quando em cópias, deverão ser autenticadas, por servidor da Previdência Social, mediante conferência com os originais ou em cartório*”.

Entendo que, ao emitir o parecer conclusivo, a fiscalização deu autenticidade aos documentos analisados, não podendo a autoridade julgadora afastá-los sob pena de deixar prosperar um lançamento indevido, retirando do crédito o atributo de certeza e liquidez.

Nesse sentido, entendo que deva ser acatado o parecer retificador da fiscalização e excluído do débito, por provimento, os valores apontados no Despacho de fls. 1.041.

Quanto aos argumentos trazidos pela recorrente no sentido de que a própria fiscalização, por ocasião da diligência, admite que teve acesso as faturas do sindicato e que nestas havia expresso que 55% dos valores ali constantes referiam-se a base de cálculo do tributo, cumpre observar que a autoridade fiscal, na diligência realizada, deixou claro que a empresa apresentou apenas documentos relativos a 03 estabelecimentos, e que o lançamento de referente aos demais estabelecimentos envolvidos na NFLD, quais sejam, as filiais /0002-04, /0021-69, /0023-20, /0026-73, /0028-35, /0032-11 e /0036-45 devem permanecer inalterados .

O percentual citado, constatado pelo fiscal, se refere apenas à matriz e filiais /0024-01 e /0030-50.

Portanto, como a recorrente não comprovou suas alegações apresentando a documentação para as demais filiais, não há que se aplicar o percentual apontado, devendo permanecer o arbitramento, a partir dos valores extraídos dos lançamentos contábeis.

Nesse sentido e,

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

VOTO no sentido de CONHECER DO RECURSO para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que sejam excluídos do débito os valores apontados pela fiscalização no despacho de fls. 1.041, do processo.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relator

Voto Vencedor

Leonardo Henrique Pires Lopes, Redator

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 nova 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.

Processo nº 10380.006550/2007-43
Acórdão n.º **2301-003.325**

S2-C3T1
Fl. 1.144

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.

CÓPIA