



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

Processo n° 10435.721904/2009-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.770 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2013
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente MUNICÍPIO DE PESQUEIRA - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.
SÚMULA CARF Nº 1.

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. Súmula CARF nº 1.

MULTAS. PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO.
POSSIBILIDADE.

A partir do advento do Decreto nº 6.042/2007, que alterou a redação do art. 239, § 9º, do RPS/99, as pessoas jurídicas de direito público passam a estar sujeitas às multas previstas na legislação previdenciária.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso e na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidas na votação as Conselheiras Bianca Delgado Pinheiro e Juliana Campos de Carvalho Cruz, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 448/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96).

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal realizado em 16/11/2009 para constituição de crédito de contribuições previdenciárias, referentes às competências 01/2006 a 12/2008 (inclusive décimo terceiro). O valor do crédito tributário é de R\$ 5.110.218,73, já incluídos os juros de mora e as multa de mora e de ofício.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 50/54, foi lavrado Auto de Infração relativo às contribuições destinadas à seguridade social (contribuições previdenciárias a cargo das empresas, incluindo SAT), no período de 01/2006 a 12/2008, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados (comissionados, mandato eletivo e contrato de trabalho); bem como de contribuintes individuais (prestadores de serviço). Quanto ao SAT/RAT, informa a autoridade fiscal que a recorrente informou, incorretamente, a alíquota de 0%.

Também relata a autoridade fiscal que considerou, na aplicação das multas, o contido no artigo 106, II, c, do Código Tributário Nacional - CTN, quanto à penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Consta ainda do relatório fiscal que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP por configuração, em tese, de crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária (artigo 337-A do Código Penal).

Após ciência pessoal da autuação em 19/11/2009, a recorrente apresentou a impugnação de fls. 644/664.

A DRJ Recife, conforme acórdão de fls. 697/702, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Intimada do acórdão em 02/03/2011 (fls. 705), interpôs, em 31/03/2011, o recurso de fls. 708/742, no qual alega, em apertada síntese, que:

* ausência de individualização dos segurados e juntada das notas de empenho citadas no Relatório Fiscal da Infração, constando os correspondentes valores em planilhas preparadas pela própria RFB;

* não obrigatoriedade de retenção e recolhimento pela empresa da contribuição de segurado contribuinte individual, diante da literalidade do artigo 30, II, da Lei nº 8.212/91. Afirma ainda que a regra trazida pela Lei nº 10.666/2003 aplicaria-se somente à hipótese de prestador de serviço vinculado a cooperativas;

* ilegalidade da majoração da alíquota do RAT para entes públicos (Decreto nº 6.042/2007), diante da inexistência de aumento generalizado do risco de acidentes de trabalho nas atividades exercidas pelos agentes públicos. Ademais, a recorrente estaria protegida por decisão judicial proferida no processo nº 2009.83.02.000540-7;

* impossibilidade de aplicação de multa por recolhimento fora do prazo para as pessoas jurídicas de direito público, mesmo após o advento do Decreto nº 6.042/2007;

* caso seja mantida a aplicação da multa, requer a incidência retroativa das disposições trazidas à lume pela Lei nº 11.941/2009.

Ao final, requer seja acolhido o Recurso Voluntário, com a finalidade de ver reformada a decisão recorrida e, como consequência, anular o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

GILRAT. Enquadramento. Ação Judicial. A recorrente alega a ilegalidade da majoração da alíquota do RAT para entes públicos (Decreto nº 6.042/2007), diante da inexistência de aumento generalizado do risco de acidentes de trabalho nas atividades exercidas pelos agentes públicos. Ademais, a recorrente estaria protegida por decisão judicial proferida no processo nº 2009.83.02.000540-7.

O artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, veda que seja afastada 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 furtar-se da apreciação e solução da matéria.

As decisões deste Poder sobrepõem-se às decisões administrativas, pelo que, tendo sido proposta ação judicial na qual são discutidas as mesmas questões de mérito suscitadas em defesa administrativa, encerrando-se o processo judicial, a decisão administrativa seria substituída pela sentença. É por essa razão que ocorrerá renúncia ao contencioso quando a ação judicial tiver por “o mesmo objeto” ou “pedido” do processo administrativo. É o que dispõem a Súmula CARF nº 1; o artigo 126, § 3º, da Lei nº 8.213/91; o artigo 38 da Lei nº 6.830/80; e o artigo 87 do Decreto 7.574/11:

Súmula CARF nº 1:

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.

Lei nº 8.213/91:

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. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

(...)

§ 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) “(sem grifos no original)*

Parágrafo único. Se na impugnação houver matéria distinta da constante do processo judicial, o julgamento limitar-se-á à matéria diferenciada” (sem grifos no original)

Lei nº 6.830/80:

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

Decreto 7.574/2011:

(Regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que específica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil)

(...)

Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único).

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

(Todos destaques são nossos)

Assim, tendo em vista que a recorrente manejou ação judicial com o intuito de ser reconhecida a ilegalidade da majoração da alíquota SAT/RAT, garantindo-lhe o direito de declarar a contribuição de Risco de Acidente do Trabalho com base na alíquota de 1% (fls. 676/695) e ainda que tenha declarado alíquota 0%, conforme Relatório Fiscal (fls. 51), houve renúncia ao contencioso administrativo quanto às alegações de ilegalidade da majoração da alíquota do SAT/RAT para entes públicos (Decreto nº 6.042/2007).

Portanto, a questão não será apreciada por esta instância julgadora.

Contribuição do Segurado Contribuinte Individual. Responsabilidade pelo Recolhimento. Aduz a recorrente que não estaria obrigada à retenção e respectivo recolhimento da contribuição de segurado contribuinte individual, diante da literalidade do artigo 30, II, da Lei nº 8.212/91. Afirma ainda que a regra trazida pela Lei nº 10.666/2003 aplicaria-se somente à hipótese de prestador de serviço vinculado a cooperativas.

A alegação é desprovida de qualquer visio de lógica ou juridicidade.

Com efeito, estipula o artigo 21 da Lei nº 8.212/91 que, regra geral, a alíquota de contribuição dos segurados contribuintes individuais será de 20% sobre o respectivo salário-de-contribuição.

Assim, se o contribuinte individual prestar serviço a pessoa física (um taxista, por exemplo), não haverá a denominada cota patronal, pois o contratante não se enquadra no conceito de empresa ou equiparado (artigo 15 da Lei nº 8.212/91). Destarte, incide somente a referida contribuição, na alíquota de 20%. Esta é a regra geral, como afirmado.

No entanto, se a prestação de serviço ocorrer a empresa ou equiparado empresa ou equiparado (artigo 15 da Lei nº 8.212/91), como incidirá a contribuição destes entes (artigo 22, III, da Lei nº 8.212/91), a legislação permite uma redução de alíquota da contribuição do contribuinte individual, para não encarecer tanto o custo da mão de obra. Vejamos o que dispõe o artigo

Com efeito, dispõe o artigo 30, § 4º, da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212/91

Art. 30. (...)

§ 4º-Na hipótese de o contribuinte individual prestar serviço a uma ou mais empresas, poderá deduzir, da sua contribuição mensal, quarenta e cinco por cento da contribuição da empresa, efetivamente recolhida ou declarada, incidente sobre a remuneração que esta lhe tenha pago ou creditado, limitada a dedução a nove por cento do respectivo salário-de-contribuição.(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Como a contribuição patronal é de 20%, a dedução de 45% equivale a 9%, redundando numa alíquota de 11%, ao invés da regra anteriormente referida (contribuição do segurado contribuinte individual de 20% sobre o respectivo salário-de-contribuição). Ou seja, prestando serviços a empresas ou equiparados, na prática, haverá uma cota patronal de 20% e uma cota do segurado contribuinte individual de 11%.

Até o advento da Lei nº 10.666/03, cada parte, empresa ou equiparado e contribuinte individual, era responsável pelo recolhimento de sua contribuição.

Todavia, com o advento da Lei nº 10.666/03, a contribuição do contribuinte individual, regra geral, passou a ser retida e recolhida diretamente pela empresa:

Lei nº 10.666/03

Art.4ª Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).(Produção de efeitos).

Tal obrigação foi transposta para a Lei nº 8.212/91 pela Medida Provisória nº 351/2007, mas hoje encontra-se com a seguinte redação, decorrente da Lei nº 11.933/2009:

Lei nº 8.212/91

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:(Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

(...)

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;(Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).(Produção de efeitos).

Quanto à responsabilidade da recorrente, que deixou de efetuar os respectivos descontos e recolhimentos, cumpre transcrever o parágrafo 5º do artigo 33, também da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212/91

Art. 33.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Assim, depreende-se facilmente que há inequívoco embasamento legal para a exigência da contribuição devida pelo contribuinte individual.

Todavia, como bem destacado no acórdão *a quo*, no Auto de Infração em comento, apenas foram lançadas contribuições a cargo da empresa, pelo que foge ao objeto dos autos o questionamento quanto à obrigação do contribuinte em arrecadar e recolher as contribuições a cargo dos prestadores de serviços pessoas físicas.

Sendo assim, não assiste razão à recorrente.

Ausência de Individualização dos Segurados. Alega ainda a recorrente vício no lançamento pela ausência de individualização dos segurados e juntada das notas de empenho citadas no Relatório Fiscal da Infração, constando os correspondentes valores em planilhas preparadas pela própria RFB.

O inconformismo da recorrente foi devidamente rechaçado pela decisão *a quo*:

Em relação aos prestadores de serviços pessoas físicas, através da planilha de fls. 479/625, o autuante informou a data do empenho, o número do empenho, o valor do serviço prestado, o nome do prestador de serviço e o histórico do serviço prestado. Sendo assim, desnecessária a juntada dos empenhos ou recibos de pagamento, haja vista que bastaria ao autuado, legítimo possuidor dos mesmos, verificando qualquer irregularidade nos valores lançados, juntá-los a fim de fazer prova a seu favor.

Já as fls. 63/389, o autuante juntou, mês a mês, cópia do resumo das folhas de pagamento, também possibilitando ao autuado o contraditório e a ampla defesa, haja vista que é ele, também, o legítimo possuidor dos documentos fotocopiados.

Também, por meio dos discriminativos de fls. 4/28, é possível se enxergar as bases de cálculo apuradas e as alíquotas aplicadas pela auditoria fiscal.

Já o sujeito passivo da obrigação tributária, Município de Pesqueira, esta amplamente identificado nos cabeçalhos das folhas que compõem a autuação.

Conclui-se, assim, que não houve qualquer violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa, tendo sido o quantum devido extraído de documentos que guardam relação direta (aferição

direta) com os fatos geradores de contribuições previdenciárias, restando claro todos os elementos das hipóteses de incidência das contribuições lançadas.

Portanto, forte nos argumentos do acórdão *a quo*, conclui-se que não merece guarida o pleito da recorrente de reconhecimento de vício no lançamento pela ausência de individualização dos segurados ou pela juntada das notas de empenho citadas no Relatório Fiscal da Infração.

Multa. Entes Públicos. A recorrente alega ainda a impossibilidade de aplicação de multa por recolhimento fora do prazo para as pessoas jurídicas de direito público, mesmo após o advento do Decreto nº 6.042/2007.

A redação original do § 9º do artigo 239 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, dispensava as pessoas jurídicas de direito público do pagamento de multas calculadas como percentual do crédito.

Todavia, a partir de fevereiro de 2007, com o advento do Decreto 6.042/2007, a redação do referido dispositivo foi alterada, revogando-se tacitamente a vedação à imposição de multa às pessoas jurídicas de direito público.

E veja-se que, no caso dos autos, não foi aplicada penalidade referente ao período anterior a fevereiro de 2007, quando ainda não estava em vigor a nova redação do art. 239, § 9º, do Regulamento da Previdência Social.

Diante do exposto, faz-se apropriada a atribuição da penalidade à pessoa jurídica, nas competências posteriores a janeiro de 2007, tal como lavrado o Auto de Infração.

Cumpra ainda destacar que a Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre o custeio da Seguridade Social, equipara os órgãos e entidades da administração pública a empresas em geral, *in verbis*:

Lei nº 8.212/91

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

(...)

Assim, a lei atribui, às pessoas jurídicas de direito público, o mesmo tratamento, no que toca as obrigações e ônus decorrentes das contribuições previdenciárias.

Inclusive, a Advocacia Geral da União, já emitiu o Parecer, datado de 18/02/2004, aprovado nos termos do art. 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de

1993, no sentido da legitimidade da aplicação de multas aos entes públicos e, conseqüentemente, da ilegalidade da previsão antes contida no art. 239, § 9º:

Parecer nº AC – 16

Adoto nos termos do Despacho do Consultor-Geral da União, para os fins do art. 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, o anexo PARECER Nº AGU/GV-01/04, de 18 de fevereiro de 2004, da lavra do Consultor da União, Dr. GALBA MAGALHÃES VELLOSO, e submeto-o ao EXCELENTÍSSIMO SENHOR PRESIDENTE DA REPÚBLICA, para os efeitos do art. 40 da referida Lei Complementar. Brasília, 12 de julho de 2004.

ALVARO AUGUSTO RIBEIRO COSTA

Advogado-Geral da União

(A respeito deste Parecer o Excelentíssimo Senhor Presidente da República exarou o seguinte despacho: - Aprovo. Em 12 de julho de 2004-.*

PARECER Nº AGU/GV - 01/2004

PROCESSO Nº 46010.001869/2002-23

ASSUNTO: PARECERES H-313-66, H-717-68, H-782-69, L-038, L-102 E SR-12 DA EXTINTA CONSULTORIA GERAL DA REPÚBLICA. INAPLICABILIDADE DE MULTAS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. ART. 295 DO DECRETO Nº 72.771-73. REEXAME.EMENTA: AS MULTAS PREVISTAS EM LEI SÃO APLICÁVEIS ÀS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO. O FAVORECIMENTO, PELA EXCLUSÃO, CARACTERIZA DESVIO DE PODER.

(...)

XIV. O Decreto e a Lei referidos no Parecer L-038 não mais subsistem, o que torna o parecer superado como pronunciamento acerca do direito positivo, por não ser ele calcado em princípio geral que sobrevivesse a mudanças legislativas, mas apenas naquelas disposições específicas a respeito da questão previdenciária, hoje regida pelas Leis nºs 8.212 e 8.213/91, bem como pelo Decreto nº 3.048/99, o qual, assinale-se, traz em seu artigo 239, § 9º, dispositivo que isenta de multa por atraso de recolhimento as pessoas jurídicas de direito público, as massas falidas e missões diplomáticas, o que não encontra amparo na lei regulamentada, que disso não trata.

XV. Este Decreto é o único e indevido impedimento para a Previdência cobrar multas de pessoas jurídicas de direito público. Ilegal em face da Lei que regulamenta, é inconstitucional por estabelecer o que não pode, além de ferir o princípio da isonomia, bem como da moralidade, eficiência,

legalidade e impessoalidade previstos no Art. 37 da Constituição.

(...)

(destaques nossos)

Portanto, correta a interpretação dada à aplicação das multas às pessoas jurídicas de direito público pela autoridade fiscal e pelo órgão de julgamento *a quo*, não merecendo prosperar o inconformismo da recorrente.

Multas. Direito Intertemporal. A recorrente invoca, por fim, quanto à aplicação da multa, a incidência retroativa das disposições trazidas à lume pela Lei nº 11.941/2009.

De largada, é preciso ressaltar que estamos tratando apenas das competências posteriores a janeiro de 2007, pois, como visto no tópico acima, para o período anterior, nenhuma multa foi lançada no Auto de Infração em comento.

Para a devida apreciação do pleito da recorrente, é preciso recapitular o histórico legislativo a respeito das multas que acompanham o lançamento das obrigações tributárias.

O art. 35 da Lei nº 8.212/1991, até 03 de dezembro de 2008, data do advento da Medida Provisória nº 449/2008, assim dispunha a respeito das **multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício:**

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

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

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

b) sete por cento, no mês seguinte;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá

ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

(destaques nossos)

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

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

Isso importa no caso em comento porque os dispositivos legais que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Pode-se afirmar, de pronto, que a legislação ora vigente faz distinção mais precisa entre multa de mora e multa de ofício, não incidindo no equívoco terminológico da redação vigente até 03 de dezembro de 2008, data do advento da Medida Provisória nº 449/2008,

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

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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

Autenticado digitalmente em 23/10/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 30/

10/2013 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 03/11/2013 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 05/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

Lei nº 8.212/91:

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

Lei nº 9.430/96:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente até 03 de dezembro de 2008, data do advento da Medida Provisória nº 449/2008, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, para as competências até novembro de 2008, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

Todavia, a autoridade fiscal, aplicando o Parecer PGFN CAT nº 443/2009, efetuou comparativo considerando, a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória (declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91.

Assim, no período que nos importa destacar (após janeiro de 2007), a autoridade fiscal foi levada ao equívoco de que, exclusivamente para a competência de 13/2007 (décimo terceiro), a legislação superveniente (atual) seria mais benéfica (multa de ofício de 75%).

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

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

Por fim, é de se esclarecer que o aludido comparativo foi feito somente até a competência novembro de 2008, em razão de a Medida Provisória nº 449 ter sido editada em dezembro de 2008, de forma que nenhuma dúvida há quanto a legitimidade do lançamento da multa de ofício de 75% para as competências 12 (dezembro) e 13 (décimo terceiro) de 2008 (artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96).

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

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Processo nº 10435.721904/2009-62
Acórdão n.º **2302-002.770**

S2-C3T2
Fl. 763

CÓPIA