



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

Processo n° 10640.003897/2009-98
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.581 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2015
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente BRASILCENTER COMUNICAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/05/2009

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 unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, 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)
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ARLINDO DA COSTA E SILVA, ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI, THEODORO VICENTE AGOSTINHO e LEO MEIRELLES DO AMARAL.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação da recorrente, cancelando os lançamentos relativos até a competência 10/2004 e alterando os demais em função do excesso de base de cálculo, além da redução da multa qualificada imposta, nos termos do voto do relator.

Adotamos trecho do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 1.268), que bem resume o quanto consta dos autos:

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 23/11/2009, sob nº 37.197.398-8, para o período 12/2003 a 5/2009, onde consta, por motivação do lançamento no Relatório Fiscal de folhas 64 a 77, o seguinte:

...

2. DA AUTUAÇÃO:

*2.1 – Este relatório é integrante do Auto de Infração de CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS –correspondentes à parte não descontada dos segurados e de responsabilidade da Empresa, destinadas ao financiamento do Fundo do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, incidentes sobre a **remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados e, também, sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados Contribuintes Individuais que prestaram serviços para a Empresa; e arrecadadas, até 27/10/04, pelo INSS – INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL, a partir de 28/10/04 pela SRP – Secretaria da Receita Previdenciária (MP nº222/2004, convertida na Lei nº11.098/2005 e Decretos nº5.256/04, art. 18, I) e a partir de 02/05/2007, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº11.457/07, arts. 2 e 3).***

...

4. DO FATO GERADOR (não informado em GFIP):

Analisada a documentação as Contribuições Previdenciárias aqui autuadas e devidas pela Empresa, tiveram como FATO GERADOR:

*4.1 – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL – O pagamento e/ou crédito de remunerações a Segurados Contribuintes Individuais pela Prestação de Serviços de **assistência médica e odontológica aos empregados do Sujeito Passivo**. Tais **pagamentos foram identificados na contabilidade** da Empresa quando do exame das contas 211.2600.000 e 211.50530 – CONTAS a PAGAR SISTEMA DE BENEFÍCIO – AMO e, também, as contas de **Despesa 3101621100 e 3101621200 – ASSISTÊNCIA MÉDICA –***

ESCOLHA DIRIGIDA e ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA – ESCOLHA DIRIGIDA, respectivamente. A Empresa –solicitada através do TIF nº03, de 10 de Junho de 2009 – apresentou como Recibo de Pagamento aos Contribuintes Individuais o COMPROVANTE ANUAL DE RENDIMENTOS PAGOS OU CREDITADOS E DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE, que é emitido pela empresa e apresentado ao Segurado Contribuinte Individual para que este possa elaborar sua DIRPF – Declaração de Imposto de Renda e Proventos de qualquer natureza Pessoa Física.

(...)

A empresa apresentou para esta Auditoria Fiscal declaração firmada pelos Contribuintes Individuais de que estes elegiam Pessoa Jurídica diversa da BrasilCenter Comunicações Ltda, como fonte capaz de proceder o desconto da contribuição ao INSS – já que se enquadravam no artigo 216, § 28 e 29 do Decreto nº 3.048 de 06 de Maio de 1999, artigo 81 da IN 03 MPS/SRP de 14 de Julho de 2005 e artigo nº 87 da Instrução Normativa INSS/DC nº100, de 18 de dezem de 2003

(...)

4.1.1.2.3. Fatos Geradores não laçados em títulos próprios da contabilidade: nas contas mencionadas no item 4.1. – encontramos lançamentos de pagamentos a Pessoas Físicas e Jurídicas, indistintamente. Assim, existem pagamentos a Clínicas, Hospitais e Laboratórios convivendo com remunerações de pessoas físicas médicos, odontólogos e outros – vide documento datado de 3 de setembro de 2009 – em que a Empresa deixa claro que a contabilização referente aos lançamentos relativos ao Plano de Saúde – Assistência Médica e Assistência Odontológica são realizadas englobando tanto Pessoa Física como Pessoa Jurídica. [...]...

Informa ainda, sobre a aplicação da multa mais benéfica, a partir das alterações promovidas pela MP449/2008, e sobre qualificação da multa, esta última da seguinte maneira:

9.8.3. A multa de ofício foi, ainda, qualificada ou agravada, conforme o caso, com base nos §§ 1º e 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

9.8.3.1. Para os levantamentos CI4 e DI4 [AI Debcad 37.197.397-0 e 37.197.398-8, respectivamente]; Levantamentos: FP1; FP2; FP3; FP4; FP5; FP6; SF1; SF4/ SF6 [AI Debcad 37.197.392-9] e os Levantamentos: SE1; SE2; SE3; SE4; SE5; SE6; SSI; SS4 e SS6 [AI Debcad nº 37.197.393-7]– no período de 01/2005 a 12/2005 a MULTA FOI AGRAVADA em 50%, pois resultou em aplicação de penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II, do CTN. Vejamos:

9.8.3.1.1. A empresa deixou de cumprir o prazo estabelecido pela RFB para apresentação de arquivos e sistemas correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal:

9.8.3.1.2. *Infringiu – a Empresa – a Lei nº 8.218, de 29/08/1991, art. 11, §§1º, 3º e 4º, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 24/08/2001;*

9.8.3.1.3. *Em decorrência da infração praticada, acima exposta, é cabível a MULTA, nos termos da Lei nº 8.218/91, 12, inciso III e parágrafo único – de 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de 1% (um por cento) dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas;*

9.8.3.1.4. As informações cadastrais, contábeis e da folha de pagamentos em meio digital, foram solicitadas através do TIPF (20022009) e TIF nº 1 (15042009). Através do TIF nº 1, foi dado o prazo de 5 dias úteis para apresentação do arquivo digital. Transcorridos 62 dias – em 26062009– a Empresa apresentou as informações solicitadas – vide em anexo Recibo de Entrega de Arquivos Digitais;

9.8.3.1.5. *A multa a ser aplicada esta limitada a 1% da receita bruta da empresa no ano de 2005. A empresa, na Ficha 06A – Demonstração do Resultado – PJ em Geral – Ano calendário 2005 (vide anexo) – informa o valor de R\$127.277.827,97 como Receita de Prestação de Serviços, o que resultaria uma multa no valor de R\$1.272.778,27 (hum milhão, duzentos e setenta e dois mil, setecentos e setenta e oito reais, vinte e sete centavos);*

9.8.3.1.6. *Assim – comparando-se as multas – o agravamento da multa de ofício em 50% para os levantamentos enumerados no item 9.8.3.1. no valor de R\$201.652,06 (duzentos e um mil, seiscentos e cinquenta e dois reais, seis centavos), é mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II, do CTN. Conforme Quadro D – Agravamento 50% em anexo;*

9.8.3.2. *Para o levantamento CI5 e DI5 – relativo aos Fatos Geradores descritos no item 4.1. Contribuintes Individuais – no período de 12/2008 a 05/2009 a MULTA FOI QUALIFICADA – isto é, a multa de ofício foi de 75% para 150%, pelas razões apontadas no item 4.1.1 Decadência do Fato Gerador. A qualificação da multa não é aplicável a competências anteriores a 12/2008;*

A ciência do lançamento se deu em 27/11/2009 (folha 207).

(...)

Em 28/12/2009, o contribuinte apresentou impugnação (folhas 210 a 1211) (...)

(...)

Os autos foram encaminhados em diligência, à Seção de Fiscalização da DRF/JFA, tendo em vista a impossibilidade de verificação dos valores lançados em relação às declarações juntadas na impugnação;

(...)

Após intimação à empresa, sem a correspondente manifestação, a Seção de Fiscalização exarou o despacho de folha 1228 com o seguinte teor:

...

2. A Empresa foi informada que todos os documentos por ela anexados em sua defesa foram examinados no curso da Ação Fiscal; e que deveria identificar quais declarações acostadas ao Auto de Infração (fls. 356 a 928), não foram examinadas pela Auditoria Fiscal; foi reinformada que referidas declarações foram solicitadas através do TIF N°002 de 04 de Junho de 2009 (vide fl. 24) e do TIF N°004 de 19 de Junho de 2009 (vide fl. 26), foram apresentadas, examinadas e consideradas na apuração do crédito fiscal. A EMPRESA NÃO APRESENTOU OS ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS – NÃO SE MANIFESTANDO;

3. Para demonstrar que as declarações apresentadas – fls. 356 a 928 – não foram objeto do presente Auto de Infração e que tais documentos foram considerados quando da constituição do crédito, examinamos – por amostragem– as 3 (três) primeiras declarações acostadas, as 3 últimas e 3 intermediárias –vide anexo fls. 938;

4. Da análise dos documentos, anexados pela Empresa, constata-se– REPITO –que foram examinados e não foram objeto do Auto de Infração em exame.

O sujeito passivo foi intimado do resultado dessa diligência em 13/12/2010 (folhas 1237 e 1244).

Consta vista dos autos aos interessados às folhas 1238 a 1240.

Em 10/1/2011, o impugnante protocola exposição motivos de folhas 1241 a 1243 (...)

(...)

À vista dos elementos trazidos, os autos retornaram em diligência, à folha 1247, para nova verificação.

Juntados novos documentos, ao final, a Seção de Fiscalização da DRF/Juiz de Fora produziu despacho com o seguinte teor:

Em atenção ao que se pede à folha 959, verificamos que a Empresa anexou de fato novos documentos que não havia apresentado anteriormente. Assim, após reexame, constatamos que alguns segurados Contribuintes Individuais já contribuíam sobre o teto, sendo o lançamento para esses contribuintes indevidos.

Foram elaborados e anexados ao presente processo os QUADROS F1 CONTRIBUIÇÃO SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL INDEVIDA e F2 CONTRIBUIÇÃO SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL DEVIDA (RECALCULADA).

(...)

O impugnante foi cientificado do despacho em 2/8/2011 (folha 1264).

Não houve nova manifestação conforme despacho de folha 1266.

(...)

Como afirmado, a primeira instância julgou procedente em parte a impugnação da recorrente, cancelando os lançamentos relativos até a competência 10/2004 e alterando os demais em função do excesso de base de cálculo, além da redução da multa qualificada imposta, nos termos do voto do relator.

Objetivando a reforma da decisão *a quo* o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário a esse Conselho, por meio do qual aduz que:

* não houve especificação de quem seriam os contribuintes individuais cujas remunerações passíveis de incidência das contribuições previdenciárias, tampouco se já teriam eles próprios pago essas contribuições;

* as multas devem ser reduzidas ou canceladas.

É o relatório.

Voto

CONSELHEIRO RELATOR ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI

Contribuintes individuais. Aduz a recorrente que não houve especificação de quem seriam os contribuintes individuais cujas remunerações passíveis de incidência das contribuições previdenciárias, tampouco se já teriam eles próprios pago essas contribuições.

Não é verdade. O lançamento é claro e específico quanto à fonte dos valores considerados, que são documentos da própria empresa (contabilidade e comprovantes anuais de rendimentos).

Relativamente à alegação de que não se investigou se eles teriam pago as próprias contribuições, importa destacar que cumpriria à recorrente apresentar esta certificação na condição de responsável (art. 4º da Lei nº 10.666, de 08/05/2003, e o §5º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991), ônus esse cumprido ao menos parcialmente durante o processo administrativo.

Como restou consignado no decisório *a quo*, a contribuição do segurado encontra limite no máximo do salário de contribuição definido, periodicamente, pelo Ministério da Previdência Social, conforme descrito no art. 216, § 26 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999:

Caso o contribuinte individual preste serviços a mais de uma empresa ou, concomitantemente, exercer atividade como segurado empregado, empregado doméstico ou trabalhador avulso, quando o total das remunerações recebidas no mês for superior ao limite máximo do salário de contribuição, deve este informar à fonte pagadora para que não seja retido em montante superior ao devido (art. 81 da Instrução Normativa SRP 3/2005).

Levando-se isto em consideração, bem como os comprovantes juntados pela impugnante em sua peça de defesa, a Seção de Fiscalização da DRF em Juiz de Fora pautou as contribuições sociais previdenciárias lançadas indevidamente nas planilhas de folhas 1250 a 1257.

E a DRJ, acatando a manifestação fiscal, efetuou as retificações devidas. Portanto, razão nenhuma assiste à recorrente.

Multas. Assevera ainda a recorrente que as multas devem ser reduzidas ou canceladas. Aqui devemos separar o período anterior à Medida Provisória 449/2008 (até novembro de 2008, do período posterior (dezembro de 2008 em diante).

Em razão das infrações averiguadas durante o procedimento fiscal, foram lavrados diversos Autos de Infração por descumprimento de obrigações acessórias, todos em

processos apartados, conforme quadro de fls. 73. Dentre as lavraturas consta uma específica por ter deixado a recorrente de prestar todas as informações (“arquivos digitais em desacordo com as normas e outros” – art. 32, III, da Lei nº 8.212/91 – CFL 35) e outra por deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições para a Seguridade Social (art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91 – CFL 38).

Além dos referidos Autos de Infração, quanto às obrigações principais, foram aplicadas multas conforme o período do lançamento, a fim de atender ao comando contido no art. 106, II, do CTN, ou seja, a retroatividade benigna tributária.

Assim, até a competência novembro de 2008, foi comparada a multa de mora de 24%, que foi somada à multa por não declaração ou declaração como omissão/inexatidão (CFL 68) com a multa de ofício de 75% (desconsiderando eventual qualificação e agravamento).

Em algumas competências concluiu que a multa mais benéfica foi a de 75% (aplicação retroativa), tendo ainda agravado a multa em 50% por ter a empresa deixado de cumprir o prazo estabelecido pela RFB para apresentação de arquivos e sistemas correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal. Aqui cabe destacar que a recorrente considerou que a empresa infringiu - a Lei nº 8.218/91 - art. 11, §§ 1º, 3º e 4º, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 24/08/2001 (multa de 0,02% por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de 1%). Como a multa devida chegaria a R\$ 1.272.778,27, entendeu que a aplicação do agravamento seria benéfica, nos termos do art. 106, II, do CTN (sic!).

Para o período posterior a novembro de 2008, aplicou a multa de 150%, tendo qualificado a multa de ofício em razão da não inclusão em GFIP dos contribuintes individuais. Como a DRJ já determinou redução da multa qualificada imposta, as multas restaram aplicadas sempre no patamar de 75%. Quanto a este período nada temos a opor, considerando regular o lançamento tal como considerado pela DRJ. Todavia, quanto ao período do lançamento até a competência novembro de 2008, discordamos da multa aplicada.

No referido período, se a recorrente “deixou de cumprir o prazo estabelecido pela RFB para apresentação de arquivos e sistemas correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal”, como afirmado no Relatório Fiscal, caberia a lavratura de Auto de Infração com base na própria Lei nº 8.212/91. Com efeito, dentre os Autos de Infração por descumprimento de obrigações acessórias já consta a lavratura baseada no fato de a recorrente ter deixado de prestar todas as informações (“arquivos digitais em desacordo com as normas e outros” – art. 32, III, da Lei nº 8.212/91 – CFL 35) e outra por ter deixado de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições para a Seguridade Social (art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91 – CFL 38). Assim, não há que se falar em agravamento da multa, muito menos em agravamento benéfico.

Outrossim, entendemos que o comparativo da multa deveria ter sido efetuado entre a multa de mora de 24%, então prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a multa hoje estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

A celeuma ocorrida na aplicação da retroatividade benigna se deve à antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212/91. Com efeito, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na época dos fatos geradores, 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) cinquenta 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) cinquenta 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 à época dos fatos geradores.

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. Ocorre que, 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:

(...)

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

Portanto, é preciso reconhecer que se aplica 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 à época dos fatos geradores, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Como visto, equivocou-se a recorrente ao pretender comparar os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa de mora que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 (nova redação) c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96. Aqui se trata de lançamento de ofício, razão pela qual o lançamento deve ser retificado tão somente para que sejam aplicadas as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 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

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO 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 nº 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