



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

Processo nº 11040.721549/2011-42
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.103 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente MUNICÍPIO DE PELOTAS - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela então revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, devendo ser mantida a multa aplicada nos moldes 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 nº 449/2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e 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

Processo nº 11040.721549/2011-42
Acórdão n.º **2302-003.103**

S2-C3T2
Fl. 397

disposições introduzidas pela MP nº 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96). O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor.

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Arlindo da Costa e Silva – Redator designado

Conselheiros presentes à sessão: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, BIANCA DELGADO PINHEIRO, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal **DEBCAD nº 37.356.835-5**: consolidado em 14/12/2011, em face da PREFEITURA MUNICIPAL DE PELOTAS, no valor de R\$ 2.532.137,13 (dois milhões, quinhentos e trinta e dois mil e cento e trinta e sete reais e treze centavos), referente as contribuições previdenciárias da parte patronal, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, no período de 01/01/2007 a 31/12/2008.

Segundo o relatório fiscal, a Autuada efetuou diversos pagamentos à APAE – Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Pelotas, os quais se deram em razão de convênios celebrados visando à execução de Programas de Saúde da Família (PSF) e Agentes Comunitários da Saúde (ACS).

Entendeu o Auditor Fiscal que a celebração dos convênios configurou uma terceirização irregular de mão de obra, na qual a Prefeitura se absteve do recolhimento de contribuições devidas à Previdência Social, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos trabalhadores contratados para atuação nos programas acima referidos.

Desta feita, a fiscalização considerou os empregados contratados como empregados vinculados à Prefeitura de Pelotas e se utilizou das remunerações que constam na folha de pagamento da APAE como base de cálculo para as contribuições.

Apresentada impugnação pela empresa, o lançamento foi mantido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, cuja ementa foi proferida nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AI Debcad nº 37.356.835-5

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

É válido o Auto de Infração que contém os elementos necessários para esclarecer acerca da obrigação tributária, acompanhada da correta fundamentação legal que lhes dá embasamento, possibilitando o exercício do direito de defesa.

ISENÇÃO. ALCANCE.

A isenção em relação às contribuições sociais, prevista no § 7º do art. 195 da CF 1988 conferida a uma empresa, não alcança outra.

MULTA E JUROS

A inclusão de contribuições em lançamento fiscal dá ensejo à incidência de multa e de juros.

*MULTA QUALIFICADA. CONFISCO. LEGALIDADE.**CONSTITUCIONALIDADE.*

A multa aplicada nos estritos limites previstos em lei não caracteriza confisco e não pode ser afastada, não sendo competência funcional do órgão julgador administrativo apreciar alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade da legislação vigente.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de atos com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária e de reduzir o montante das contribuições devidas.

SELIC

Os juros, calculados pela variação da taxa Selic, têm caráter irrelevável e estão de acordo com a legislação vigente na data da ocorrência dos fatos geradores.

PRODUÇÃO DE PROVAS

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, sendo de nenhum efeito o protesto genérico pela produção de provas.

PERÍCIA

Deve ser indeferido pedido de perícia quando os elementos constantes dos autos são suficientes à formação de convicção.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Irresignada, a Empresa interpôs Recurso Voluntário tempestivo, alegando, em síntese que:

- CÓPIA
- a) Em Ação Civil Pública, ajuizada pelo Ministério Público contra o Município de Pelotas e a APAE, quando da decisão do pedido de liminar para suspender os convênios celebrados, rescindir os contratos de trabalho e cessar os repasses dos recursos federais, restou indeferido o pedido e homologado o processo de seleção realizado pela Prefeitura Municipal de Pelotas;
 - b) Em várias reclamações trabalhistas o Município integrou o pólo passivo, juntamente com a APAE, em virtude do convênio ora tratado. Contudo, na maioria dos casos, foi afastada a responsabilidade, e só em alguns foi reconhecida a responsabilidade subsidiária. Desta feita, ainda que fosse reconhecido o entendimento da Receita federal, o pagamento dos valores deveria ser efetuado dentro de cada processo trabalhista em que foi reconhecida a responsabilidade subsidiária e não de forma ampla e genérica.
 - c) O expediente administrativo, oriundo da Justiça do Trabalho, reuniu todas as execuções trabalhistas movidas contra a APAE que tiveram origem no convênio ora tratado, entretanto, esse expediente não tem força jurídica, porquanto, não tem o condão de obrigar a recorrente a fazer ou deixar de fazer algo, e a pagar execuções trabalhistas movidas contra a APAE, ou arcar com as contribuições previdenciárias ora cobradas.
 - d) O pagamento das contribuições previdenciárias não pode ser imputado ao Município de Pelotas, posto que, em várias ações trabalhistas, a prefeitura foi excluída da lide por ser considerada parte ilegítima, não sendo responsável pelo pagamento principal e nem pelo acessório. Ademais, nas outras ações, em que não foi afastada da lide, foi-lhe atribuída, apenas, responsabilidade subsidiária. Assim, se a Principal devedora possui imunidade tributária, por força do Art. 195 § 7º da Constituição Federal, o município não poderá ser responsabilizado por valores que sequer incidiram.

Sem contrarrazões.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o presente Recurso Voluntário tempestivo e apresentado os requisitos de admissibilidade, passo ao seu exame.

Das Preliminares

Da não Ocorrência de Cerceamento do Direito de Defesa

O Município Recorrente alega que houve ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa por ocorrência de imprecisão da capitulação legal, o que culminaria na nulidade do Auto de Infração. Da leitura do Auto de Infração, ora objeto de análise, verifica-se claramente que a fiscalização fez adequadamente a motivação fática e jurídica, obedecendo aos requisitos obrigatórios do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, logo, presentes todos os elementos para o pleno exercício do direito de defesa pelo autuado.

Frise-se que, contrariamente ao alegado tanto nas peças de defesa apresentadas pelo Município, o relatório fiscal apresenta a legislação específica aplicada para o caso em tela, detalhando e delimitando os dispositivos legais que foram infringidos pelo Município.

Assim, as alegações do Recorrente quanto à existência de cerceamento do direito de defesa não merecem prosperar, sobretudo, porque as razões da impugnação e as razões recursais mostram rebatem pontual e diretamente as exigências fiscais, demonstrando que não houve óbice à sua defesa.

Da Imunidade das Entidades de Assistência Social

Em brevíssima síntese, os fatos apurados pela fiscalização denotam que os trabalhadores desenvolviam atividades fins do Município de Pelotas, porém eram formalmente contratados pela Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Pelotas – APAE. Diante disto, para fins previdenciários, os trabalhadores em questão foram enquadrados como segurados empregados do Município, por ser este o efetivo empregador e, conseqüentemente, o responsável pelas contribuições previdenciárias apuradas.

Tendo em vista que o crédito a título de contribuições previdenciárias, objeto deste processo, foi lançado em face do Município de Pelotas e que a Municipalidade não goza da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF 1988. Não se mostra possível ao Autuado invocar a imunidade da Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Pelotas – APAE,

com o intuito de se eximir do pagamento das contribuições sociais previdenciárias lançadas neste Auto de Infração.

Do Mérito

Do abuso do poder discricionário. Da observância ao princípio da primazia da realidade.

A principal alegação do Município Recorrente é a de que a execução do Programa Saúde da Família e do Programa Agentes Comunitários de Saúde foi firmada através de convênio com a APAE muito antes da edição da EC 51/2006 e à época a sua instituição estava em consonância com a legislação vigente, que estabelecia que os agentes fossem contratados e remunerados através de vínculo direto ou indireto com o poder local.

De logo, insta esclarecer que o período autuado é de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, ou seja, após a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 51, de 14 de fevereiro de 2006. Desta feita, ainda que a instituição dos Programas em comento na Municipalidade tenha de fato ocorrido em momento anterior à edição da EC 51/2006, os fatos ocorridos, quase 01 (um) ano após a sua publicação devem ser encarados sob a luz da nova legislação.

Analisando a supracitada emenda constitucional, depreende-se claramente da leitura de seu artigo 2º (segundo) que os agentes comunitários de saúde e os agentes de combate às endemias somente poderiam atuar pelo município se contratados diretamente pelo ente federativo, após submetidos a devido processo seletivo público.

A Lei nº 11.350/2006, editada após a EC nº 51/2006 e publicada em 06/10/2006, expressamente vedou a contratação temporária ou terceirizada de agentes comunitários de saúde e de combate às endemias:

(...)

Art. 16. Fica vedada a contratação temporária ou terceirizada de Agentes Comunitários de Saúde e de Agentes de Combate às Endemias, salvo na hipótese de combate a surtos endêmicos, na forma da lei aplicável.

(...)

Ignorando completamente as disposições legais *supra*, o Município aponta a seu favor o art. 17 do mesmo texto legal (Lei nº 11.350/2006) que trata exatamente sobre os profissionais que, na data de publicação daquela Lei, exerciam atividades próprias de Agente Comunitário de Saúde e Agente de Combate às Endemias, vinculados diretamente aos gestores locais do SUS ou a entidades de administração indireta, o que não é o caso dos autos.

Ocorre que, a Municipalidade ignorou, ainda, o fato de que a APAE Pelotas não faz parte da administração municipal indireta do Município. O que é comprovado pelo próprio estatuto da entidade, que reza que a APAE é uma associação civil (filantrópica, de caráter assistencial, educacional, cultural, de saúde, de estudo e pesquisa, desportivo e outros, sem fins lucrativos), logo, não foi constituída sob a forma de uma autarquia, fundação, sociedade de economia mista ou empresa pública municipal, razão pela qual não está albergada pelas disposições contidas no art. 17 da Lei nº 11.350/2006.

O Município aduziu ainda que, de acordo com os artigos 10, 24 e 25 da Lei nº 8.080/1990, as ações e serviços de saúde poderiam ser executadas diretamente pelo poder público e, de forma complementar, por instituições privadas, com preferência para as entidades filantrópicas. Entretanto, o próprio artigo 24 da Lei nº 8.080/1990, citado pelo Município, destaca que para a participação do setor privado no Sistema Único de Saúde deverá haver a formalização mediante a assinatura de contratos ou convênios regidos pelas normas de direito público aplicáveis a cada espécie, vejamos:

Art. 24. Quando as suas disponibilidades forem insuficientes para garantir a cobertura assistencial à população de uma determinada área, o Sistema Único de Saúde (SUS) poderá recorrer aos serviços ofertados pela iniciativa privada.

Parágrafo único. A participação complementar dos serviços privados será formalizada mediante contrato ou convênio, observadas, a respeito, as normas de direito público.

Diante do até então posto e dos dados contidos no processo, para o período apurado, a Recorrente não respeitou as normas de direito público para os convênios celebrados, posto que não houve a exigência de concurso público para a contratação do pessoal que atuou para o Município. Isto porque, como dito alhures, a Emenda Constitucional nº 51/2006, aplicável ao caso, em seu artigo 2º (segundo), estabelece explicitamente que “Após a promulgação da presente Emenda Constitucional, os agentes comunitários de saúde e os agentes de combate às endemias somente poderão ser contratados diretamente pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios na forma do § 4.º do art. 198 da Constituição Federal”, ou seja, deverão ser submetidos à processo seletivo público para serem contratados diretamente pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios.

Assim, conclui-se que a contratação, pelo Município de Pelotas, de agentes de saúde para o desenvolvimento de atividades nos Programas de Saúde da Família e de Agentes Comunitários de Saúde, por intermédio de convênio com a APAE contraria as normas de direito público aplicáveis à espécie, que determinam a realização de processo seletivo e concurso públicos para admissão de profissionais.

Por fim, cabe ainda tratar um pouco sobre as decisões trabalhistas levantadas pelo Recorrente como matéria de defesa, e, ante as corretas e claras colocações dos auditores da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, transcreve-se *in verbis* trecho do acórdão de Impugnação, que trata sobre este fato:

“Através da Ação Civil Pública nº 2008.71.10.001658-6/RS, promovida pelo Ministério Público Federal, contra o Município de Pelotas e a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Pelotas - APAE, aquele órgão postulou a declaração de nulidade do convênio existente entre as partes, firmado com o objetivo de contratação de pessoal para a prestação de serviços em programas de saúde realizados em âmbito municipal, aduzindo que tal prática é contrária à exigência constitucional de processo seletivo público. Pleiteou também a proibição de repasse de verbas federais da primeira para a segunda demandada, bem como a devolução, por esta última, dos valores recebidos a título de “taxa de administração”. O pedido de liminar foi indeferido. O Juízo sentenciante reconheceu a perda de objeto dos pedidos de nulidade do convênio e proibição do repasse de verbas federais, tendo em vista a rescisão do ajuste impugnado no curso da lide. Já o pedido de ressarcimento

dos valores pagos a título taxa de administração foi julgado improcedente, sob o fundamento de que não houve má-fé da APAE no recebimento destes valores, uma vez que efetivamente prestou os serviços que eram objeto do convênio discutido.

O TRT da 4ª Região julgou improcedente o pedido de ressarcimento e extinguiu o processo sem solução de mérito em relação aos demais pedidos, ante a perda superveniente do interesse de agir. O processo foi baixado em 04/10/2011.

Neste contexto, “o fato de restar homologado o processo de seleção realizado pelo Município de Pelotas, sendo os réus dispensados do dever de comparecer na Procuradoria do Trabalho” como aduz o sujeito passivo, não tem o condão de convalidar o convênio firmado. A Ação Civil Pública impugnou a legalidade dos convênios firmados entre o Município de Pelotas e a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de Pelotas – APAE, culminando com o cancelamento administrativo dos referidos convênios, resultado que se amolda ao pretendido na ação. Ainda em relação às ações trabalhistas ajuizadas, o fato de haver demandas judiciais nas quais figuram como pólo passivo a APAE e o Município de Pelotas – tal como citado pela autuada, não tem o condão de convalidar o procedimento adotado, isto é, de reconhecer a intermediação de mão de obra como lícita e afastar a condição do Município de Pelotas – Prefeitura Municipal de efetivo empregador dos trabalhadores contratados através da APAE Pelotas para desempenho de atividades nos Programas Saúde da Família e de Agentes Comunitários de Saúde.

Veja-se, neste sentido, a decisão proferida pela Juíza Diretora do Foro da Justiça do Trabalho de Pelotas em resposta a requerimento para formação de Expediente administrativo impetrado pela APAE de Pelotas, que assim se pronunciou:

“(…)

Os termos do convênio existente entre o Município de Pelotas e a APAE, descrito no presente expediente, são de conhecimento de todos os Juizes que militam neste Foro Trabalhista. Reconheço, ainda, nos moldes preconizados no referido Expediente que, em regra, o Município de Pelotas foi condenado de forma subsidiária ou solidária pelo adimplemento das verbas reclamadas nas inúmeras ações trabalhistas intentadas quando da ruptura de tal convênio, por reconhecida a intermediação ilícita de mão de obra.

(…)

Diante destes fatos e considerando que é de conhecimento público e notório que, em meados do dia 06 de janeiro de 2009, o MUNICÍPIO, assumiu sua verdadeira condição de empregador e manteve os trabalhadores em seus postos e locais de trabalho, agora por meio de contratação direta, acolho a pretensão formulada no presente Expediente, e assim, determino:

(…)

A decisão judicial trabalhista trazida nos autos não modifica o entendimento aqui exposto. Tendo sido inobservados os artigos 37, II, e 198, § 4º da Constituição da Federal, o artigo 2º da Emenda Constitucional nº 51/2006, o artigo 4º da Lei nº 8.080/1990, e os artigos 2º, 9º e 16 da Lei nº 11.350/2006 conclui-se pela ilegalidade dos convênios no tocante à contratação de trabalhadores através de empresa interposta –APAE– para execução de serviços na área da saúde, que se constitui uma das atividades-fim do Município. Pode-se, assim, concluir que, apesar de formalmente contratados pela APAE Pelotas, os profissionais prestaram seus serviços, efetivamente, à Prefeitura Municipal de Pelotas, na execução do Programa Saúde da Família e do Programa Agentes Comunitários de Saúde – aos quais o sujeito passivo, e não a APAE, havia aderido mediante convênio com o Ministério

da Saúde. Os Auditores-Fiscais da RFB, no exercício de suas atribuições legais, têm o poder-dever de, apreciando os elementos que lhe são apresentados para exame e, do mesmo modo, aqueles outros por eles colhidos diretamente no trabalho fiscalizatório, interpretá-los para, em obediência ao direito posto, formar sua convicção no tocante à situação de determinado contribuinte ou segurado previdenciário.”

Assim, não se verifica nenhum abuso do poder discricionário, tendo em vista que a autoridade fiscal agiu dentro dos limites determinados pela Lei nº 8.212/1991, especialmente do seu art. 37, e que a exigência fiscal foi correta, considerando, sobretudo, que as relações previdenciárias primam pelo princípio da primazia da realidade, que preceitua que os fatos devem sempre prevalecer à aparência, formal e até mesmo documental da relação jurídica, ainda que isto contrarie a vontade das partes.

Aplicação de juros e multa

Com a conclusão de que o Município de Pelotas é, para fins previdenciários, o efetivo empregador dos trabalhadores contratados através da APAE Pelotas para desempenho de atividades nos Programas Saúde da Família e de Agentes Comunitários de Saúde, perfeitamente consubstanciada nos vários documentos acostados durante o procedimento fiscal e citados no Relatório Fiscal, o fisco identificou que o Município efetuou o pagamento de remuneração aos trabalhadores contratados através da APAE no período de 2007/2008, através de convênio. Desta maneira, sabendo-se que a prestação de serviços remunerada é o fato gerador das contribuições sociais, a obrigação de recolhidas destas verifica-se no mês subsequente ao que às remunerações, logo, os juros de mora e a multa sobre a contribuição previdenciária, por serem acessórios ao principal, têm incidência a partir do mês subsequente ao do efetivo pagamento das verbas remuneratórias.

Assim, não se aplica ao caso as disposições do artigo 43, caput, da Lei nº 8.212/1991, pois o que gerou a contribuição previdenciária, com a aplicação de multa e juros correspondentes, foi a prestação de serviços remunerada e não o pagamento de crédito trabalhista e, portanto, tendo sido efetuado o lançamento de ofício, o Município de Pelotas está obrigado ao recolhimento das contribuições devidas, acompanhadas dos juros e da multa devidos.

Da multa

À época da ocorrência dos fatos geradores correspondentes às competências 01/2007 a 11/2008, além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

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

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

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos

em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades 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.

Entretanto, para a competência de 12/2008 e “13/2008”, em que houve a mudança na legislação, tendo o lançamento sido efetuado com a multa de ofício de 75% prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, incluído pela Medida Provisória nº 449, de 04 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, a qualificação com a aplicação do parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007 foi correta, posto que restou comprovado que, como exposto no acórdão de impugnação, “o Município de Pelotas utilizou-se da APAE Pelotas - entidade beneficente de assistência social, isenta do recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, com a finalidade (dolo) de evitar e reduzir o pagamento das contribuições previdenciárias devidas e incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores contratados através desta, na condição de empresa interposta”, em virtude do procedimento adotado pelo Município, que celebrou convênios para a prestação de serviços na área de saúde com a APAE Pelotas com vistas a não caracterizar-se como empregador dos referidos trabalhadores, o que impediu ou retardou o conhecimento por parte das autoridades do vínculo empregatício para responsabilizar a quem de fato cabia o recolhimento das contribuições sociais previdenciárias.

Sendo assim, como posto, para as competências de 01/2007 a 11/2008, deverão ser comparadas 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 e para as competências de 12/2008 e “13/2008”, mostra-se perfeitamente cabível a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

Da utilização da taxa SELIC como taxa de juros moratórios

Entendo ser possível e correta a aplicabilidade da Taxa SELIC nos casos de atraso no pagamento de importâncias devidas ao INSS, haja vista sua previsão legal estar devidamente fundamentada no art. 58, inc. II do Decreto nº 2.173/97, consoante se pode observar:

Art. 58. *Para o pagamento de valores das contribuições e demais importâncias devidas à seguridade social, arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e não recolhidas até a data de seu vencimento, inclusive dos débitos objeto de parcelamento, incidirão: [...]*

II - juros de mora:

a) um por cento no mês do vencimento;

b) equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC nos meses intermediários;

c) - um por cento no mês do pagamento;

Além do mais, ressalto que recentemente o Segundo Conselho aprovou a Súmula nº 03 que assim dispôs sobre a matéria:

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

Relembre-se, mais uma vez, no que tange à alegada inconstitucionalidade da taxa, o entendimento de que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (Constituição Federal, art. 102, I, “a” e III, “b”, art. 103, § 2º; Emenda Constitucional nº 3/93; Código de Processo Civil -, arts. 480 a 482).

Por fim, a termo inicial para fluência de juros de mora é, nos termos do art. 161 do CTN, o vencimento do tributo.

Pedido de perícia.

Quanto ao pedido de perícia, o Decreto nº 70.235/72, é claro ao estabelecer, em seu artigo 18, que:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

O dispositivo legal acima destacado é expresso ao afirmar que a realização de perícias ou diligências apenas será determinada pela autoridade julgadora quando entendê-las necessárias..., ou seja, é condição determinante para a produção pericial o convencimento do julgador acerca de sua necessidade.

Destarte, o eventual indeferimento de sua produção não caracteriza cerceamento de defesa.

No contexto do presente processo, a produção de provas periciais serviria apenas para prorrogar indevidamente a discussão sobre o lançamento, cuja procedência não há mais, em virtude do até agora exposto, que ser questionada.

Sendo os elementos constantes dos autos se mostram suficientes para a formação de convicção, rejeito o pedido de produção da prova pericial. Ademais, não se justifica a realização de perícia com o objetivo de produzir provas que deveriam ter sido trazidas aos autos juntamente com a impugnação, nos termos dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas no tocante a aplicação da multa para as competências de 01/2007 a

Processo nº 11040.721549/2011-42
Acórdão n.º **2302-003.103**

S2-C3T2
Fl. 411

11/2008, onde deverão ser comparadas 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.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2014.

Leonardo Henrique Pires Lopes.

Voto Vencedor

DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Ouso discordar, *data venia*, do entendimento esposado pelo Ilustre Relator relativo ao regime jurídico aplicável à determinação da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio juris* que ora se escultura, atine-se que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

JULIET:

*"Tis but thy name that is my enemy;
Thou art thyself, though not a Montague.
What's Montague? it is nor hand, nor foot,
Nor arm, nor face, nor any other part
Belonging to a man. O, be some other name!
What's in a name? that which we call a rose
By any other name would smell as sweet;
So Romeo would, were he not Romeo call'd,
Retain that dear perfection which he owes
Without that title. Romeo, doff thy name,
And for that name which is no part of thee
Take all myself".*

William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600.

O caso ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O regramento legislativo relativo à aplicação de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal, vigente à data inicial do período de apuração em realce, encontrava-se sujeito ao regime jurídico inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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 9.876/99).

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

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 9.876/99).

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 9.876/99).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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 9.876/99).

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 9.876/99).

§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.

§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.

§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.

§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 9.876/99).

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado no Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.356.835-5, referente a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2007 e dezembro/2008.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante o Auto de Infração de Obrigação Principal acima indicado a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal há que ser dimensionalizada, no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “*multa de mora*”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não incluídas em lançamentos Fiscais de ofício, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado, no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

IF lançamento de ofício ***THEN*** art. 35, II da Lei nº 8.212/91

ELSE art. 35, I da Lei nº 8.212/91.

Traduzindo-se do “*computês*” para o “*juridiquês*”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo Obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91,

estatuindo que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, 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, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de penalidade pecuniária, então batizada de “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

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. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).
(Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Art. 61. 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.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35

da Lei nº 8.212/91, nessa ordem, agora encontram-se dispostos em separado, diga-se, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

IF lançamento de ofício **THEN** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

ELSE art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “*multa de ofício*”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

No que pertine à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal não incluída em lançamento de ofício, o título designativo adotado por ambas as legislações acima referidas é idêntico: “*Multa de Mora*”.

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu uma apenação mais severa para o descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício (75%) do que o regramento anterior previsto no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (de 24% a 50%), não havendo que se falar, portanto, de hipótese de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN, durante a fase do contencioso administrativo.

Código Tributário Nacional

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.

Daí a divergência inaugurada por este Conselheiro. Em seu voto de relatoria, o insigne Conselheiro Relator defendeu a aplicação retroativa, para as competências anteriores a dezembro/2008, do limite de 20% para a multa de mora previsto no §2º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, por entender tratar-se de hipótese de retroatividade benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

No caso, considerou o preclaro Relator que a comparação das normas deve ocorrer em institutos da mesma natureza. Logo, *multa de mora* com *multa de mora* (art. 35 da Lei 8.212/91), não com *multa de ofício* (art. 35-A da Lei nº 8.212/91), por considerar que tal penalidade era inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008. Sendo assim, a multa de mora aplicada em face dos autos de infração relacionados às obrigações principais (AIOP) deveria ficar restrita ao percentual de 20% até novembro/2008, permanecendo o percentual de 75% a partir de dezembro/2008.

Se nos antolha não proceder o argumento de que a penalidade referente à multa de ofício era inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008.

Conforme acima demonstrado, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, antes do advento da MP nº 449/2008, encontrava-se disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. De outro eito, após o advento da MP nº 449/2008, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício passou a ser regida pelo disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela citada MP nº 449/2008.

Ocorre que ao efetuar o cotejo de “*multa de mora*” (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) com “*multa de mora*” (art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008), promoveu-se *data venia* a comparação de

nomem iuris com *nomem iuris* (multa de mora) e não de institutos de mesma natureza jurídica (penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício).

De tal equívoco, no entendimento deste Subscritor, resultou no voto de relatoria a aplicação retroativa de penalidade prevista para uma infração mais branda (descumprimento de obrigação principal não inclusa em lançamento de ofício) para uma infração tributária mais severa (descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício). Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, 'c' do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, *in casu*, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício. *Lé com lé, cré com cré* (Jurandir Czaczkes Chaves, 1967).

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, 'c' do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96 só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) preveem uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, ou seja, penalidades de idêntica natureza jurídica.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa

- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese específica, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estampada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

De fato, encerrado o Processo Administrativo Fiscal e restando definitivamente constituído, no âmbito administrativo, o crédito tributário, não sendo este satisfeito espontaneamente pelo Sujeito Passivo no prazo normativo, tal crédito é inscrito em Dívida Ativa da União, pra subsequente cobrança judicial.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c" do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o

crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não houver ocorrido sonegação, fraude ou conluio.

Da conjugação das normas tributárias acima revisitadas conclui-se que, nos casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, a penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação principal deve ser calculada de acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores inadimplidos, conforme se vos segue:

- a) Para os fatos geradores ocorridos até novembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, observado o limite máximo de 75%, desde que não estejam presentes situações de sonegação, fraude ou conluio, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.
- b) Para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro/2008, inclusive: A penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada de acordo com o critério fixado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No caso dos autos, considerando que o horizonte temporal do lançamento compreende o período de apuração de janeiro/2007 a dezembro/2008 e considerando não haver sido verificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, qualifica-se como fraude ou sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, respectivamente, resulta que a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante o presente lançamento de ofício deve ser aplicada de acordo com o art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, para as competências até novembro/2008, inclusive, observado neste caso o limite máximo de 75%, em honra à retroatividade da lei tributária mais benigna insculpida no art. 106, II, 'c' do CTN, e em conformidade com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I da Lei nº 9.430/96, para as competências a partir de dezembro/2008, inclusive, em atenção ao princípio *tempus regit actum*.

CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, voto no sentido de o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizada mediante o presente lançamento de ofício obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, observado, unicamente, o limite máximo de 75%, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c' do CTN.

Processo nº 11040.721549/2011-42
Acórdão n.º **2302-003.103**

S2-C3T2
Fl. 423

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, redator designado

CÓPIA