



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

<b>Processo nº</b>	11060.721407/2011-47
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2302-002.522 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	18 de junho de 2013
<b>Matéria</b>	Auto de Infração: Obrigações Principais e Acessórias
<b>Recorrente</b>	ALEGRETE PREFEITURA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/07/2010

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTAS CORRIGIDAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INAPLICABILIDADE DA RELEVAÇÃO DA MULTA.**

O fato do contribuinte afirmar que sanou as irregularidades, sem qualquer comprovação, não enseja a extinção da infração cometida, sujeitando-o à responsabilidade prevista na legislação.

**DOS FATOS GERADORES. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO.**

Considerando que não houve qualquer impugnação do contribuinte no tocante à cobrança das multas e das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 17 do decreto 70.235/72 c/c art. 8º da Portaria da RFB nº 10.875/07, a matéria não impugnada está preclusa o que impede esta Egrégia Corte de se manifestar a respeito.

**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%.

Crédito Tributário mantido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> TO/3<sup>a</sup> CÂMARA/2<sup>a</sup> SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto divergente, devendo a multa ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei nº. 8.212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº. 449 de 2008, vencida a Conselheira Relatora e o Conselheiro Leo Meirelles do Amaral, que entenderam que a multa aplicada deveria ser reduzida em decorrência do descumprimento das obrigações principais ao percentual de 20% até novembro/2008, fixando o percentual de 75% nas demais competências. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Juliana Campos de Carvalho Cruz - Relatora.

Arlindo da Costa e Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Arlindo da Costa e Silva, André Luis Marsico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral e Juliana Campos de Carvalho Cruz.

## Relatório

Trata-se o Auto de Infração de resultado da ação fiscal levada a efeito em face do Município Alegrete em decorrência da constatação das seguintes infrações:

**1) Auto de Infração Debcad nº 37.315.321-0** (obrigação principal), no valor de R\$ 716.019,66, consolidado em 31/05/2011, abrangendo as competências 06/2006 a 07/2010, 13/2006, 13/2007 e 13/2008, referente às contribuições patronais, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados; a contribuição adicional da empresa destinada ao financiamento da aposentadoria especial incidente sobre a remuneração de segurados empregados expostos a risco ocupacional; e a contribuição da empresa incidente sobre valores pagos a contribuintes individuais.

Conforme o Relatório Fiscal, os fatos geradores a seguir não foram declarados em GFIP: **a)** pagamentos realizados a contribuintes individuais, verificados na contabilidade da autuada e relacionados no Anexo I do Relatório Fiscal - RF; **b)** remunerações dos segurados empregados classificados na categoria 1 - empregado, 12 - Demais Agentes Públicos e 20- Servidor Público ocupante de cargo em comissão, todos relacionados nas folhas de pagamento. Os fatos geradores foram verificados no confronto entre as informações prestadas nas GFIPs e as integrantes das folhas de pagamento. No Anexo II do RF estão discriminados os segurados considerados no lançamento e as respectivas remunerações; **c)** remuneração dos segurados empregados expostos a risco ambiental, sendo considerados os valores das remunerações dos trabalhadores expostos a ruído que, de acordo com avaliação do perito do INSS poderão ser enquadrados em atividade com direito a aposentadoria especial, discriminados no Anexo III do RF.

**2) Auto de Infração Debcad nº 37.315.319-8** (obrigação principal), no valor de R\$ 301.983,99, consolidado em 31/05/2011, abrangendo as competências 06/2006 a 07/2010, inclusive 13/2006, 13/2007 e 13/2008, referente às contribuições dos segurados empregados e dos contribuintes individuais. A autuada não declarou e não recolheu as contribuições dos segurados contribuintes individuais e segurados empregados, discriminados nos Anexos I e II, respectivamente, do RF. As contribuições foram calculadas obedecendo ao limite máximo de contribuição estabelecido na legislação, sendo verificada, pela autoridade lançadora, no Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS, a existência de outros vínculos ou contribuições na condição de segurado contribuinte individual.

**3) Auto de Infração Debcad nº 37.342.159-1 (Obrigaçāo Acessória – CFL 80)**, no valor de R\$ 1.523,57, consolidado em 31/05/2011, relativo ao descumprimento da obrigação acessória de encaminhar a Receita Federal do Brasil – RFB relação mensal de todos os alvarás para construção civil e dos "habite-se" expedidos no mês. Informa a autoridade fiscal que nenhum alvará ou "habite-se" emitido pela Prefeitura de Alegrete foi transmitido à RFB no período fiscalizado. A Prefeitura somente começou a transmitir os referidos documentos a partir de novembro de 2010.

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

Autenticado digitalmente em 10/07/2013 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 16/07/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SI LVA, Assinado digitalmente em 10/07/2013 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ  
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**4) Auto de Infração Debcad nº 37.315.320-1 (Obrigaçāo Acessória – CFL 66)**, no valor de R\$ 15.235,70, consolidado em 30/05/2011, em razão da autuada não ter apresentado os documentos referentes à implementação do Programa de Prevenção dos Riscos Ambientais. Informa a autoridade fiscal que na Prefeitura não há controle na entrega e uso de equipamento de proteção individual - EPI, assim como não foi comprovado treinamento para o uso adequado destes equipamentos. Intimada a apresentar as ações que implementam as medidas necessárias para a eliminação, minimização ou controle dos riscos ambientais, a contribuinte declarou no ofício nº. 558/2010, de 19 de novembro de 2010, integrante dos autos, que não existe Comissão Interna de Prevenção de Acidentes - CIPA na Prefeitura e que o Controle Médico de Saúde Ocupacional e o Programa de Gerenciamento de Riscos não são executados.

**5) Auto de Infração Debcad nº 37.315.318-0 (Obrigaçāo Acessória – CFL 30)**, no valor de R\$ 1.523,57, consolidado em 31/05/2011, em razão da autuada ter deixado de preparar folha de pagamento das remunerações dos contribuintes individuais a seu serviço, relacionados no Anexo I do RF, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação.

Notificada da autuação, o contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 464/469).

Em julgamento na DRJ/Porto Alegre (fls. 518/525), foi julgada improcedente a impugnação, sendo mantido o crédito tributário na sua totalidade.

Intimado do julgado (fls. 529/530), interpôs, em tempo hábil, recurso voluntário (fls. 518/525) alegando:

a) Em relação ao **AI Debcad nº 37.342.159-1 (AI 80)**, afirmou que somente em novembro/2010 os servidores municipais foram capacitados para atender a obrigação, que foi implementada na integralidade, inclusive para todo o período anterior. Por isso, cumprida a obrigação, não haveria mais razão para a penalidade imposta. Pleiteou a exclusão da multa;

b) No que pertine ao **AI Debcad nº 37.315.320-1 (AI 66)**, informou ter promovido a compra de equipamentos de proteção individual visando eliminar ou minimizar os riscos ambientais no trabalho e que os servidores celetistas pertenciam ao chamado quadro em extinção no município. Por causa disso, aduziu que a penalidade aplicada feriria o princípio da proporcionalidade em razão do número de servidores deste regime. Argumentou, ainda, que a empresa contratada pelo Município efetuou integralmente o Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional - PCMSO, com o objetivo de promoção e preservação da saúde de seus servidores. Por outro lado, a falta de informação dos Riscos Ocupacionais na GFIP ocorreu por falta de orientação. Esta orientação só foi fornecida, em maio de 2011, pelo Perito da CONPLAN. A partir desta data “a integralidade foi efetuada” razão pela qual caberia a exclusão da multa.

c) Quanto ao **AI Debcad nº 37.315.318-0 (AI 30)**, alegou apenas que as irregularidades estavam sendo sanadas pelo Município.

d) No tocante ao **AI Debcad nºs 37.315.321-0 e 37.315.319-8 (AIOP)**, afirmou que o correto é gerar um arquivo chamado “SEFIP.RE”, dentro do sistema de folha de pagamento e importar este arquivo para o sistema “SEFIP”; que neste arquivo constam todos os “funcionários” do município que descontam INSS e estão na folha de

pagamento. Proseguiu afirmando que os erros que ocorreram neste procedimento decorrem do fato do cadastro de RH não estar correto e noticia que foram tomadas medidas buscando evitar tais equívocos. Informou, ainda, que são retirados do sistema de folha de pagamento relatórios e elaborado ofício dos valores devidos à Previdência Social Geral (INSS), enviados, até o dia 30 do mês da competência, para a Receita Federal em Santa Maria para que seja efetuado o desconto destes valores do Fundo de Participação dos Municípios - FPM. Entendeu que os valores retidos no FPM são maiores que os informados no “SEFIP”, pois é levado em conta para o ofício os relatórios de folha de pagamento. Este procedimento equivocado fez com que o Município tivesse retido no FPM valores superiores ao informado na GFIP, gerando, então, um crédito em favor do Município, no valor de R\$ 576.730,57, conforme levantamento em anexo. Concluiu argumentando que antes do Município ser devedor, na verdade é credor da importância de R\$ 576.730,57, por isso, pleiteou a compensação com o crédito lançado.

e) **Da Multa de Mora Aplicada** - afirmou que sendo a retenção do Fundo de Participação dos Municípios maior do que deveria, a multa de mora aplicada deveria ser proporcional aos valores invocados, sob pena de ferir o princípio da proporcionalidade.

f) **Da Compensação** - defendeu que o Município de Alegrete teve retido ao longo do período apurado valor a maior do que seria devido, conforme verificado na tabela integrante da peça impugnatória. Por causa disso, requereu que fossem compensados os valores retidos a maior do Fundo de Participação dos Municípios, no valor de R\$ 576.730,57, a título de contribuição previdenciária do Regime Geral de Previdência, com o débito levantado.

Encaminhados os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fl. 539), segue o julgamento.

Eis o relatório.

**Voto**

Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz, Relatora.

Trata-se a presente autuação de cobrança de contribuições previdenciárias relacionadas a cota patronal, segurados e contribuinte individual e multa decorrente do descumprimento de obrigações acessórias (AI 30, 66 e 80).

Na leitura da peça recursal, verifiquei que os argumentos dispostos pelo sujeito passivo para combater os autos de infração nº 37.342.159-1 (AI 80); 37.315.320-1 (AI 66) e 37.315.318-0 (AI 30), restringem-se a afirmar que as irregularidades apuradas no Município já foram sanadas e, por causa disso, não seria devida a multa aplicada, cabendo a relevação.

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Uma vez descumprida converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, §§ 2º e 3º do CTN).

No presente caso, as obrigações acessórias inadimplidas referem-se ao dever do Município de manter laudo técnico atualizado com referência aos agentes nocivos no ambiente de trabalho (AI 37.315.320-1); de preparar folha de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço (AI 37.315.318-0); e, por fim, de encaminhar a Secretaria da Receita Federal relação mensal de Alvarás para Construção e dos "habite-se" expedidos (AI 37.342.159-1).

O art. 291 do Regulamento da Previdência Social dispõe que para haver a revelação da multa faz-se necessário a observação de alguns requisitos, quais sejam: correção da falta até termo final do prazo para impugnação, pedido expresso dentro do prazo de defesa, ser o infrator primário e não ter ocorrido nenhuma circunstância agravante.

*"Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.*

*1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento.*

*§ 3º Da decisão que atenuar ou relevar multa cabe recurso de ofício, de acordo com o disposto no art. 366."*

Nenhum dos requisitos dispostos acima foram cumpridos pelo sujeito passivo. Neste contexto, o fato do contribuinte afirmar que sanou as irregularidades, sem qualquer comprovação, não enseja a extinção da penalidade, sujeitando-o à responsabilidade prevista na legislação.

Em relação à exigência das contribuições previdenciárias devidas sobre as remunerações pagas a pessoas físicas que lhe prestaram serviço mediante empenho - contribuintes individuais (AIOP nº 37.315.319-8 e nº 37.315.321-0), justificou a Recorrente que o não recolhimento teve origem na falta de informação (relativa às pessoas físicas) entre o setor de pagamentos e o setor de encargos. Neste sentido, informou que já adotou algumas medidas visando corrigir os erros, tais como: o treinamento dos servidores responsáveis pelo cadastro do RH.

Mais adiante, ressaltou o Município que os valores cobrados já foram retidos do Fundo de Participação dos Municípios - FPM justificando que o montante informado à Receita Federal do Brasil para esta retenção é retirado das folhas de pagamento e não dos relatórios da SEFIP. Por esta razão, os valores retidos do FPM são maiores o que leva o Município ficar credor da Previdência Social na quantia equivalente a R\$ 576.730,57.

Todavia, o Município não desincumbiu de provar. Como bem comentado pela DRJ, a Recorrente apenas aponta os valores retidos do FPM e as correspondentes diferenças decorrentes dos valores declarados em GFIP, mas não indica quais segurados os montantes “retidos/diferenças” se referem, impossibilitando, dessa forma a constatação pela autoridade julgadora da procedência, ou não, da alegação de que os valores lançados já foram recolhidos/retidos. Além disso, não trouxe o contribuinte aos autos documentos eficazes a demonstrar a veracidade dos valores por ele mencionados na planilha e não identifica quais os segurados estão vinculados àquele levantamento. As assertivas são genéricas e impossibilitam liquidar o suposto crédito.

Vale dizer, apesar de aduzir o sujeito passivo a existência de um suposto crédito oriundo das retenções do FPM capaz de reduzir o valor exigido, não contestou o fato gerador propriamente dito.

A legislação fazendária, nos termos art. 17 do decreto 70.235/72 c/c art. 8º da Portaria da RFB nº 10.875/07, dispõe que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo Recorrente considerar-se-á não impugnada, vide:

*"Decreto nº 70.235/72*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."*

*"Portaria da RFB nº 10.875/07*

*Art. 8º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada."*

Sendo assim, inexistindo impugnação expressa da matéria posta em análise, mantém-se a legalidade do lançamento.

No que tange à aplicação da multa de mora para o período anterior à instituição da Lei 11.941/09, em julgamentos pretéritos adotei o posicionamento segundo o qual a multa aplicada quando do lançamento deveria ser aquela disposta no art. 35 da Lei 8.212/91, limitando o escalonamento ao percentual de 75%, conforme nova redação dada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91, em respeito à retroatividade benigna da norma (art. 106, inciso II, 'c', do CTN).

No entanto, aprofundando a análise sobre o tema, achei por bem alterar o meu entendimento e, para o caso, no período de 06/2006 a 11/2008, aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 com redação dada pela MP 449/08 em decorrência da retroatividade benigna, reduzindo o percentual de 75% a 20%. Explico.

No período em comento estava em vigor o art. 35 da Lei nº 8.212/91 cuja norma, na sua redação original, regulamentava a incidência da multa de mora sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, era agrupada em percentuais distintos a depender da data do pagamento da exação. Quanto mais distante do dia do vencimento, maior o percentual. A penalidade era aplicada pelo atraso no pagamento, existindo ou não ação fiscal. Assim prescrevia:

*"Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

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

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

*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;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- 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;*
- d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;*

- b) setenta por cento, se houve parcelamento;
- 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;
- 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." (grifo nosso)

Posteriormente, com a criação da MP 448/09 convertida na Lei nº 11.941/09, a legislação ordinária de 1991 sofreu alterações significativas.

A partir de então, o atraso no pagamento das contribuições sociais passou a ser conduta punida pela multa de mora ou multa de ofício. A aplicação de uma ou de outra estaria vinculada a existência de ação fiscal.

Com efeito, a cobrança do tributo seguida de lançamento era condição para incidência da multa de ofício tipificada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (com redação da pela Lei nº 11.941/09) a qual remetia aos percentuais fixados no art. 44 da Lei nº 9.430/96:

**"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..."**

Em relação a multa de mora, o percentual passou a ser fixado em 20% nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96. Vide transcrição:

**"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."**

*"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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§ 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."*

Do cotejo entre a antiga norma e aquela estabelecida após o advento da MP 449/08, infere-se que a multa de mora passou a incidir de forma mais benéfica para o contribuinte a partir de dezembro/2008, porquanto limitada a 20% (vinte por cento).

Sob a ótica da incidência do art. 106, inciso II, alínea 'c' do CTN, deve ser aplicada a lei mais benéfica a fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Neste contexto, em relação a ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias até novembro/2008, por inexistir a multa de ofício, deve incidir a penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (multa de mora), entretanto, limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/08 (art. 35 da Lei 8.212/91 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Este entendimento vem sendo adotado pela 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª TO cujo julgado, de relatoria do Conselheiro Mauro José Silva (Acórdão nº 999.999 - PAF 10805.003371/2007-16), transcrevo abaixo

***"LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP449. MULTA MAIS BENÉFICA. APPLICAÇÃO DA ALÍNEA 'C', DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.***

*A mudança do regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea 'c', do inciso II, do art. 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%"*

Como dito inicialmente, se no passado adotava o posicionamento segundo o qual a multa aplicada quando do lançamento deveria ser aquela disposta no art. 35 da Lei 8.212/91 (multa de mora), limitando o escalonamento ao percentual de 75% conforme nova redação dada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício) subsumida a hipótese pela retroatividade benigna da norma (art. 106,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 10/07/2013 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em

16/07/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SI

LVA, Assinado digitalmente em 10/07/2013 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ

Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

inciso II, 'c', do CTN), comparando, com isso, multa de mora e multa de ofício. No presente, considero 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).

A partir de dezembro/2008, é indubitável a incidência do novo regramento constante no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício). Antes, porém, deve ser aplicado o percentual de 20%.

Por fim, não menos importante, considerando que as multas devem ser aplicadas de forma isolada, por descumprimento das obrigações acessórias ou principais, reputo válidas as penalidades descritas no relatório fiscal, a seguir :

AIOA CFL 80 = art. 283, inciso I, alínea 'f', RPS (Decreto 3.048/99) c/c arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91 reajustada na forma do art. 373 do RPS;

AIOA CFL 66 = art. 283, inciso II, alínea 'n' e art. 373, todos do RPS (Decreto 3.048/99) c/c arts.133 e 134 da Lei nº 8.213/91;

AIOA CFL 30 = art. 283, inciso I, alínea 'a', RPS (Decreto 3.048/99) c/c arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91 reajustada na forma do art. 373 do RPS

Por todo o exposto,

DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, reduzindo o crédito tributário apenas no tocante a multa de mora aplicada em face dos autos de infração relacionados às obrigações principais (AIOP) ao percentual de 20% até novembro/2008 nos termos da fundamentação exposta, permanecendo o percentual de 75% a partir de dezembro/2008.

É como voto.

Juliana Campos de Carvalho Cruz  
Relatora

**Voto Vencedor**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva – Redator designado

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

Ouso discordar, *data maxima venia*, do entendimento esposado pela Ilustre Relatora 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 imponível, 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 nos Autos de Infração de Obrigaçāo Principal nº 37.315.319-8 e 37.315.321-0, referentes a fatos geradores ocorridos nas competências de Janeiro/2005 a julho/2010.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante as Notificações Fiscais de Lançamento de Débito acima indicadas, 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 notificações Fiscais, 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.<sup>10</sup> MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Tal discriermen 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 derrogadas.

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 denominada “*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.

No 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 denominada “*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 Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2200-2, de 24/08/2001  
Autenticação digitalizada em 16/07/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 16/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SI  
LVA, Assinado digitalmente em 10/07/2013 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ  
Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 incluida 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, a Ilustre Conselheira Relatora 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 a insigne Relatora 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). 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.

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).

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

Autenticado digitalmente em 10/07/2013 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em

16/07/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SI

LVA, Assinado digitalmente em 10/07/2013 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ

Impresso em 19/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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) prevêem 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.

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 Custo 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 art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 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.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa de mora 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.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, 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 de recolhimento trazida 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.

## **CONCLUSÃO:**

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

É como voto

Arlindo da Costa e Silva – Redator designado

CÓPIA