



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

Processo nº 11070.001676/2008-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.517 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente COOPERATIVA MISTA SÃO LUIZ LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/07/2006 a 28/02/2007

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS OBJETO DE CESSÃO. MANTIDA NATUREZA DE TERCEIRA. IMPOSSIBILIDADE DE USO NOS PROCEDIMENTOS DE COMPENSAÇÃO.

Os créditos referentes a obrigações tributárias oriundas de fatos geradores praticados por sujeito distinto daquele que os adquiriu por meio de cessão, por continuarem sendo de terceiros, não podem ser utilizados nos procedimentos de compensação tributária. A cessão de crédito, nos termos do Código Civil, não descaracteriza o crédito como sendo de terceiros para fins de compensação. Deve haver identidade subjetiva entre o contribuinte que deu causa ao fato gerador originário da obrigação tributária e aquele que pleiteia a compensação junto ao Fisco.

O art. 74 da Lei nº 9.430/1996 veda expressamente a utilização de créditos de terceiros.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS. Súmula do Segundo Conselho de Contribuintes diz que 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.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

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

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

9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c" do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; B) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva e Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em face da COOPERATIVA MISTA SÃO LUIZ LTDA, no qual foram glosados os valores objeto de compensação da contribuição previdenciária da parte patronal incidente sobre a remuneração de seus empregados e contribuintes individuais, bem como sobre os pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho, referentes ao período de 07/2006 a 01/2007.

Segundo afirmou o auditor no seu Relatório Fiscal (fls. 103/107), a ora Recorrente utilizou-se de precatório de uma outra empresa localizada em São Paulo (Metasil Química Ind Com Ltda, CNPJ 61.263.224/0001-80), o que seria vedado pela legislação previdenciária.

Irresignada, apresentou a Recorrente impugnação (fls. 117/138) buscando desconstituir o lançamento pelo Fisco Realizado, não tendo, todavia, obtido julgamento procedente do seu pleito conforme se depreende da ementa abaixo transcrita (fls. 419/433):

CESSÃO DE CRÉDITO. COMPENSAÇÃO.

A cessão de crédito, nos termos do Código Civil, não descaracteriza o crédito como sendo de terceiros para fins de compensação. A comprovação da não repercussão financeira do indébito como atributo da

compensação/restituição (§10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91) é garantia de créditos recíprocos entre duas pessoas, e, assim, óbice intransponível para o aproveitamento de créditos de terceiros.

Lançamento Procedente

Cabe destacar que o referido voto apreciou conjuntamente as impugnações apresentadas nos processos 11070.001675/2008-24 e 11070.001676/2008-79, conforme determinação da Portaria RFB nº 666, de 24 de abril de 2008, por terem os mesmos elementos de prova.

No entender da decisão recorrida, foi procedente o lançamento realizado em virtude do fato de ter a Recorrente pretendido compensar o valor relativo às contribuições por ela devidas à Seguridade Social com as contribuições pagas indevidamente não por ela, mas por outro contribuinte.

Assim, conclui que apenas a este caberia o exercício do direito de restituição ou compensação, pois, além das disposições legais específicas acerca do tema, afirma o CTN, ao tratar de sujeição passiva, que as convenções particulares relativas à definição do sujeito passivo não são oponíveis à Fazenda Pública.

Inconformada com a decisão proferida, apresentou a Recorrente Recurso Voluntário, alegando, em suma:

- a) A ausência de créditos de terceiros compondo a relação obrigacional tributária, já que a requerente os adquiriu, e os registrou publicamente em cartório e no seu patrimônio para, só então, oferecer à compensação.
- b) Que, conforme o artigo 66 da Lei nº 8.383/91, quando o CTN, em seu artigo 170, estabelece formas de compensação pode o contribuinte, espontaneamente, independentemente de autorização fiscal, efetuar a compensação de créditos de mesma natureza.
- c) A aplicabilidade da lei vigente à época do recolhimento indevido ou a maior nos procedimentos de compensação.
- d) A ilegalidade de aplicação da taxa SELIC.

Assim, vieram os autos a este Conselho de Contribuintes por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Do mérito

Da impossibilidade de utilização de créditos de terceiros nos procedimentos de compensação tributária

Em seu Recurso, pugna a Recorrente pelo reconhecimento do procedimento de compensação de créditos tributários por ela realizado, em virtude de não haver, ao contrário do que entendeu a decisão recorrida, quaisquer créditos de terceiros compondo as relações jurídico-tributárias discutidas no presente processo.

Tal situação se deve ao fato de ter a Recorrente, segundo suas alegações, após a aquisição dos créditos por meio do procedimento de cessão, efetuado o devido registro público em cartório dos créditos adquiridos para, só então, oferece-los à compensação tributária. Afirmar ainda que, conforme o artigo 66 da Lei nº 8.383/91, o contribuinte está autorizado para efetuar, independentemente de autorização fiscal, a compensação de créditos tributários de mesma natureza.

Ocorre que não há razões para reforma, neste ponto, da decisão recorrida, uma vez que a Recorrente pretendeu compensar contribuições devidas à Seguridade Social com contribuições pagas indevidamente não por ela, mas por outro contribuinte, sendo restrito a este, apenas, o direito potestativo de compensação dos valores pagos ao Fisco de forma equivocada.

É que a compensação, uma das modalidades extintivas crédito tributário, pressupõe a existência de créditos e débitos entre as mesmas pessoas, no sentido de que apenas aqueles que deram causa ao fato jurídico embrionário formador da relação jurídica obrigacional é que podem, por serem, ao mesmo tempo, credores e devedores uns dos outros, dar causa à extinção das obrigações entre eles existentes nos limites até onde se compensarem.

Destarte, ao contrário do que parece sugerir a Recorrente, a cessão de crédito e os procedimentos de registro em cartório por ela efetuados não tem o condão de afastar a natureza “*de terceiro*” dos créditos oferecidos em compensação, em virtude de ser tal característica inerente ao crédito adquirido, **uma vez que o fato jurídico que a ele deu causa não foi praticado pela Recorrente, mas sim, por um terceiro.**

Tal preceito, inclusive, pode ser verificado na redação do artigo 173 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 173: Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Dessa forma, se o sujeito passivo da obrigação tributária, em sentido amplo, pode ser definido como o praticante do fato jurídico tributário (SOUSA, 1975, pp. 92/3) ou ainda como alguém relacionado com o fato gerador da obrigação tributária (AMARO, 2006), resta claro que a cessão de crédito não modifica a identidade do sujeito passivo que, originariamente, deu causa ao fato gerador da obrigação tributária ao qual o crédito se refere.

Destarte, os créditos referentes a obrigações tributárias oriundas de fatos geradores praticados por sujeito distinto daquele que os adquiriu por meio de cessão, por continuarem sendo de terceiros, não podem ser utilizados nos procedimentos de compensação tributária, sendo este, inclusive, o entendimento pacífico dos Tribunais Pátrios, conforme se depreende das ementas dos julgados abaixo colacionadas:

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE. 1. O instituto da compensação tributária está previsto no art. 170 do CTN. Essa compensação pressupõe créditos e débitos entre as mesmas pessoas, nos termos do que preceitua o artigo 368 do Código Civil. 2. Com a edição da Lei nº 11.051/04, que modificou o art. 74 da Lei nº 9.430/96, passou a ser expressa a proibição, em seu § 12, de qualquer hipótese de compensação de débitos próprios com créditos de terceiros. 3. Remessa necessária e apelação providas.

TRF2, AMS 64017, Rel.: Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, Órgão Julgador: QUARTA TURMA ESPECIALIZADA, Julgado em: 09/08/201, DJe: 22/08/2011)
(Grifo meu)

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DE TERCEIRO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 74 DA LEI nº 9.430/96. 1- Não há previsão legal autorizando a utilização de créditos de terceiros para quitação de débitos da apelante. Pelo contrário, a teor do art. 74 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 10.637/2002, há expressa menção que os créditos apurados perante à Secretaria da Receita Federal poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios, e não de terceiros. 2- A atual redação do art. 74 da Lei 9.430/96 veda expressamente a utilização de créditos de terceiros, considerando como não apresentada a declaração de compensação em que os créditos sejam de terceiros (art. 74, § 12, II, "a", na redação dada pela Lei 11.051/2004). 3- No caso, a manifestação de inconformidade foi apresentada em fevereiro de 2008, quando já se encontravam em vigor as limitações impostas pela Lei nº 9.430/96, com a redação conferida pela Lei nº 11.051/2004, razão pela qual essas limitações merecem ser aplicadas à situação dos autos. 4- Mesmo que as alterações promovidas pela Lei nº 11.051/2004 à Lei nº 9.430/96 fossem consideradas não aplicadas à hipótese dos autos, em razão de ter entrado em vigor após as declarações de compensação apresentadas pela apelante, ainda assim a compensação com créditos de terceiros é considerada não permitida, uma vez que a legislação em vigor à época das aludidas declarações só permitia a compensação de créditos do contribuinte com seus próprios débitos. 5- Apelação improvida.

(TRF2, AC 437363, Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, Órgão Julgador: QUARTA TURMA ESPECIALIZADA, Julgado em: 26/04/2011, DJe: 05/05/2011) (Grifo meu)

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 74, §§ 12 E 13 DA LEI N.º 9.430/96. LEI N.º 11.051/2004. APLICABILIDADE IMEDIATA. 1. Não obstante o artigo 170 do CTN disponha que a lei pode nas condições e sob as garantias que estipular, autorizar a

compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, nos termos do §§ 12 e 13, do artigo 74, da Lei n.º 9.430/96, somente é admitido, para fins de compensação, o aproveitamento de créditos advindos de tributos pagos indevidamente pelo próprio pretendente. 2. A Lei n.º 11.051/2004, que introduziu os §§ 12 e 13 ao artigo 74, da Lei n.º 9.430/96, é lei de caráter meramente procedimental e, portanto, goza de aplicação imediata. 3. Apelação improvida.

(TRF 2, AMS 67191, Rel.: Desembargadora Federal SALETE MACCALOZ, Órgão Julgador: Terceira Turma Especializada, Julgado em: 19/10/2010, DJe: 04/11/2010) (Grifo Meu).

Diante de tão claros precedentes, não há que se admitir a utilização de créditos oriundos de terceiros nos procedimentos de compensação tributária, uma vez que nestes é apenas admitido o uso de créditos cujos fatos geradores foram originariamente praticados pelo mesmo contribuinte que pleiteia a compensação, o que não é o caso dos autos.

Ora, sabe-se que a compensação tributária é modalidade extintiva do crédito tributário e está regulada pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 170: A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Todavia, conforme já esclarecido acima, para que seja possível a compensação é necessário que haja uma identidade subjetiva entre o contribuinte que deu causa ao fato gerador originário da obrigação tributária e aquele que pleiteia a compensação junto ao Fisco.

Para regular este procedimento, inicialmente foi editada a Lei nº 8.393/91, a qual autorizava, o contribuinte a compensar os tributos e contribuições de mesma espécie pagos de forma indevida ou a maior, conforme se depreende do artigo 66 do referido dispositivo legal:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes

Posteriormente foi editada a Lei nº 9.430/96, modificada pela Lei 10.837/2002, que disciplinou, no âmbito tributário, o procedimento de compensação, conforme a sistemática verificada nos seus artigos 73 e 74, abaixo em destaque:

Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será abatido à conta do tributo ou da contribuição a que se refere;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão.

§1º. A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§2º. A compensação declarada à Secretaria da receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§3º. Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

I- o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§4º. Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para efeitos previstos neste artigo.

§5º. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.

Depreende-se, dos mencionados dispositivos legais, que a compensação tributária pressupõe a utilização de créditos do próprio contribuinte para a quitação de seus débitos junto à Receita Federal, não havendo qualquer menção, em virtude das razões acima discutidas, acerca da possibilidade de compensação com créditos de terceiros.

E sendo a compensação dependente de autorização legal, nos termos do art. 170 do CTN, carece ao contribuinte o direito de utilizar créditos adquiridos de terceiros se não há dispositivo legal neste sentido.

Além do mais, conforme a alínea “a”, do inciso II, do §12, do artigo 74 da Lei 9430/96, é **expressamente vedada** a utilização de créditos de terceiros nos procedimentos de compensação tributária, sendo consideradas, inclusive, como não apresentadas as declarações de compensação em que os créditos sejam de terceiros, em virtude de ser necessária a apuração da liquidez e certeza pelo agente arrecadador. *In verbis*:

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no § 3o deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

Este Conselho, em diversas oportunidades, posicionou-se neste sentido:

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004 PREVIDENCIÁRIO - COMPENSAÇÃO - CRÉDITO DE TERCEIROS - PRECATÓRIOS - PREVISÃO LEGAL - PRINCÍPIO DA

LEGALIDADE – VINCULAÇÃO. Não há previsão legal para a realização de compensação com créditos adquiridos de terceiros. Pelo Princípio da Estrita Legalidade a administração pública só pode agir de acordo com o que a lei determina. Recurso Voluntário Negado. (Processo 35242.000498/2004-84, RV 242627, SCA INDÚSTRIA DE MÓVEIS LTDA, Sessão em 06/08/2008, Rel. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Assim, não há qualquer regularidade no procedimento de compensação de créditos realizado pela Recorrente, razão pela qual deve ser mantida a decisão alvo do presente Recurso Voluntário, sendo procedente, neste ponto, o lançamento pelo Fisco realizado.

Da cobrança da Taxa SELIC

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).

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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

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

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

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela 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.

Da Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada a penalidade prevista no 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, caso seja mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de janeiro de 2012.

Leonardo Henrique Pires Lopes

Processo nº 11070.001676/2008-79
Acórdão n.º **2301-002.517**

S2-C3T1
Fl. 13

CÓPIA