



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

**Processo nº** 11516.001816/2010-47  
**Recurso nº** 999.999 Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-003.900 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de fevereiro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** BANDEIRA PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2009

**MULTA DE MORA**

A utilização da multa de mora encontra amparo legal no artigo 35, da Lei 8.212/91, até 11/08, e no art. 44, da Lei 9.430/96, a partir de 12/2008.

**RETROAÇÃO BENÉFICA INAPLICÁVEL**

Somente se aplica a “penalidade superveniente”, se mais benéfica, quando se tratar de mesma infração

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, no que tange à suposta correção da multa, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa, Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram 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; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redatora: Bernadete de Oliveira Barros. Redator designado: BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração DEBCAD nº 37.250.624-02, fls. 01 a 23, por meio do qual a autoridade fiscal exige-se da contribuinte a quantia de R\$58.762,49 (cinquenta e oito mil, setecentos e sessenta e dois reais, quarenta e nove centavos), materializado em 31/05/2010.

Através do relatório fiscal de fls. [24 a 29] consta o lançamento correspondente à contribuição previdenciária patronal bem como a designada ao financiamento do benefício em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa SAT/RAT, incidente sobre o pagamento de salários dos segurados empregados e contribuintes.

Foi informado pelo órgão lançador que de acordo com a Lei Complementar 128/2008 a autuada se enquadrava até 2008 no anexo V e após 2009 no anexo IV. De acordo com o relatório da autoridade fiscalizadora o recolhimento das contribuições previdenciárias não pode ser realizado pelo simples nacional, vez que o contribuinte não tem como objeto social atividade não amparada pela legislação – exploração de mão de obra especializada para serviços de limpeza e conservação, no qual a referida lei exige o recolhimento aplicável aos contribuintes.

Explica que foi lançado como crédito os destaques da retenção de 11% para a seguridade social com base em verificações em folhas de pagamento, recisões e GFIP sendo efetuados os levantamentos.

Consoante relato da fiscalização, se procedeu ao comparativo de das multas em atendimento a legislação, bem como foi o lançamento se tornou objeto de representação para fins penais, por configurar crime em tese de sonegação de contribuição previdenciária.

Irresignados com a Autuação ofereceram impugnação administrativa fls. [108 a 110], alegando que foi realizado um recálculo do período em acordo com a LC 128/2009, porém o valor não está em sintonia com a notificação.

Arrola os valores que entendem devidos e os créditos apurados. Por fim pede o cancelamento da multa de ofício alegando que a empresa não agiu com dolo de sonegação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis – SC, acórdão Nº 07-27.771 – 5ª Turma da DRJ/FNS, na sessão 15 de março de 2012, conheceu da impugnação e julgou improcedente, mantendo a exigibilidade do crédito.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

Autenticado digitalmente em 11/12/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 19

/02/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/12/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS,

Assinado digitalmente em 18/01/2015 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/08/2008 A 31/12/2009****SIMPLES NACIONAL. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL.**

*As atividades de prestação de serviços de vigilância, limpeza ou conservação não terá incluída no Simples Nacional a contribuição patronal, a cargo da pessoa jurídica, devendo ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsável.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido.*

A Delegacia da Receita, em seu acórdão, relata que a Autuada não questiona o lançamento tributário, pretendendo apenas que seja compensado o saldo credor remanescente da contribuição social retido na cessão de mão de obra.

Entende o órgão julgador não acolher a pretensão da impugnante em ver compensado o saldo remanescente da retenção dos 11% de contribuição sobre os seguintes argumentos:

- 1- O lançamento tributário foi realizado dentro da sua formalidade, em consonância com a legislação em vigor.
- 2- Em se tratando da compensação dos valores retidos, fundamenta com base no art. 48 da RFB IN n. 900 de dezembro de 2008, dispõe que:
  - a)

*Art. 48. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário desde que a retenção esteja:*

*I - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços; e (grifamos)*

*I - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão-de-obra ou pela execução da empreitada total; e (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)*

*II - destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços que a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.*

*§ 1. A compensação da retenção somente poderá ser efetuada com as*

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

Autenticado digitalmente em 11/12/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 19/02/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/12/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 18/01/2015 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*contribuições previdenciárias, não podendo absorver contribuições destinadas outras entidades ou fundos, as quais deverão ser recolhidas integralmente pelo sujeito passivo.*

*§2º Para fins de compensação da importância retida, será considerada com competência da retenção o mês da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.*

*§ 3º O saldo remanescente em favor do sujeito passivo poderá ser compensado nas competências subseqüentes, devendo ser declarada em GFIP na competência de sua efetivação, ou objeto de restituição, na forma dos arts. 17 a 19. (grifamos)*

*§ 4º A compensação do valor retido somente poderá ser feita pelo estabelecimento que sofreu a retenção.*

3- Em se tratando das penalidades, entende o órgão julgador que nos termos do art. 142 e parágrafo único do CTN, a constituição do crédito tributário pelo lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Desse modo, na lavratura do auto de infração, não é lícito ao agente público discricionariamente, furtar-se de aplicar a lei vigente ao quantificar o montante do crédito tributário exigível de ofício, inclusive no tocante à penalidade cabível.

## Voto Vencido

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Por ser tempestivo conheço o recurso interposto.

Trata-se de Recurso interposto em face de decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis – SC, acórdão Nº 07-27.771 – 5ª Turma da DRJ/FNS, na sessão 15 de março de 2012, conheceu da impugnação e negou provimento.

No tocante a impugnação à multa de ofício, a Autuada requer o cancelamento alegando que não houve a intenção de sonegar. Foi aplicado pelo órgão julgador *a quo* a multa no percentual de 75%, (setenta e cinco por cento), imposta pelo inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. E, ainda, a multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1997, é única e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata.

Ocorre que, esta Colenda Turma de Julgamento vem se posicionando reiteradamente, por maioria, em relação ao recálculo dos acréscimos legais, para que se recalcule a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte:

*A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 21/08/2001  
Autenticado digitalmente em 11/12/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 19/02/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/12/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 18/01/2015 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR  
Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%. Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando- se de ato não definitivamente*

*julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.*

*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 que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Assim, a multa referente à percentagem de 75% (setenta e cinco por cento) será aplicada em referência às competências a partir de dezembro de 2008 até dezembro de 2009.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessória, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

## **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, acima transcreto.

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 da 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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 11/12/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 19

/02/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/12/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS,

Assinado digitalmente em 18/01/2015 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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. 35A, 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. 35A. 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 fosse 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 substitui 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

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

Autenticado digitalmente em 11/12/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 19

/02/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 11/12/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS,

Assinado digitalmente em 18/01/2015 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

---

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.

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO para que seja aplicada aos fatos geradores do lançamento, a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 até a competência 11/08, 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, afastando nesse período toda e qualquer aplicação de multa de ofício.

É como voto.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

## Voto Vencedor

Bernadete de Oliveira Barros – Redatora Designada

Permito-me divergir do entendimento do Conselheiro Relator, em relação à multa aplicada, pelas razões a seguir expostas.

O Relator vota por dar provimento parcial, para que seja cotejada 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.

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

Contudo, observa-se que a infração discutida por meio do presente processo administrativo fiscal refere-se à inexistência dos recolhimentos reputados devidos, que ensejou atitude do Fisco quanto ao lançamento de ofício.

Analisando a Lei nº 8.212/91 de forma sistêmica e harmônica, na sua atual redação, é de se concluir que a previsão constante do art. 35 refere-se, tão somente, aos recolhimentos espontâneos, enquanto que a previsão constante do art. 35A cuida, expressamente, dos casos de lançamento de ofício.

E, de uma análise mais acurada da redação do invocado art. 106, II, ‘c’ do CTN, conclui-se pela impropriedade da intenção do Relator, vez que a inteligência do referido artigo prevê a aplicação da “penalidade superveniente”, quando mais benéfica, respeitante à mesma infração.

O art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente até 11/2008, estabelece que, não recolhendo na época própria, o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

Ou seja, a multa prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/91, denominada de moratória, regulava, nos incisos do referido artigo, casos diversos que acarretavam tratamentos distintos.

Os incisos ‘I’ e ‘II’ do citado artigo regulavam, respectivamente, a multa aplicável quando do recolhimento espontâneo e àquela atinente aos casos de lançamento de ofício.

É oportuno lembrar que a notificação fiscal de lançamento era o veículo utilizado para fins de constituição de crédito, por iniciativa do Fisco, decorrente de obrigação tributária principal inadimplida, mas que, com o advento da M.P 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, tal veículo passou a ser denominado Auto de Infração, consoante a nova redação dada ao art. 37 da Lei nº 8.212/91.

Resta claro que o inciso 'I' do art. 35, ao tempo dos fatos geradores incluídos no lançamento em tela, era aplicável, somente, aos casos de recolhimento extemporâneo albergados pela espontaneidade do Sujeito Passivo, enquanto que o inciso 'II' tratava dos casos nos quais, verificada a inércia do Contribuinte, o Fisco agia, providenciando o lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário reputado devido.

Portanto, sendo vedada a retroação *in pejus*, deverá ser mantida a multa "moratória" tal como aplicada pela Autoridade Fiscal ao tempo do lançamento sob exame.

Nesse sentido,

VOTO por manter a multa aplicada.

Bernadete de Oliveira Barros - Conselheira