



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

Processo nº 11831.001669/2007-37
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-001.908 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente DELLTA DE PARTICIPAÇÕES E DESENVOLVIMENTO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Uma vez considerada prescindível a diligência ou perícia, deve a autoridade indeferir o pleito, não se configurando direito subjetivo do contribuinte a sua realização.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, inteligência da súmula CARF nº 11.

DECISÃO JUDICIAL. ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REVOGAÇÃO. SENTENÇA SUPERVENIENTE.

A antecipação da tutela possui conteúdo precário em virtude de seu juízo preliminar e perfunctório, contemplando apenas a verossimilhança das alegações. Uma vez proferida a sentença de mérito e refutada a verossimilhança antes contemplada, não podem subsistir os efeitos da antecipação, importando no retorno imediato ao *status quo* anterior à sua concessão, devido a expresse comando legal.

MULTA. ART. 35-A DA LEI 8.212/91.

Tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe 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 nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial do recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Carolina Wanderley Landim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face de Acórdão n. 16-15-688, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, que entendeu por manter a autuação constante do AI DEBCAD n. 35.516.704-2, originalmente no importe de R\$ 244.619,15 (duzentos e quatro mil seiscentos e dezenove reais e quinze centavos).

Os fatos foram narrados no relatório fiscal, fls. 57/61:

2. O contribuinte identificado em epígrafe está sendo notificado, através da presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), a recolher ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), débito no montante de R\$ 244.619,15 (duzentos e quarenta e quatro mil, seiscentos e dezenove reais e quinze centavos), consolidado em 16/12/2002, referente a contribuições sociais patronais destinadas à Seguridade Social incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas pela pessoa jurídica aos segurados contribuinte individuais (autônomos e empresários), não integralmente repassadas na época própria à Seguridade Social no período compreendido entre as competências 01/2000 e 12/2001.

(...)

7. A empresa notificada impetrou ação ordinária (proc. 96.0022978-3) na 19 Vara da Seção Judiciária de São Paulo cujo objeto consistia na declaração da inexigibilidade da contribuição previdenciária incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas aos empresários e autônomos, instituída pela Lei Complementar 84/96.

8. Foi concedida tutela antecipada conforme solicitação efetuada na inicial pela empresa, o que permitiu que a exigibilidade da contribuição discutida fosse suspensa.

9. Entretanto, a ação foi julgada improcedente e transitou em julgado em 27/03/2000.

10. Em 07 de novembro de 2002, o contribuinte efetuou, em guia apropriada, o depósito judicial no valor de R\$ 264.667,34 (duzentos e sessenta e quatro mil, seiscentos e sessenta e sete reais e trinta e quatro centavos) na Caixa Econômica Federal.

11. Os valores pagos ou creditados aos autônomos e ao sócio gerente (pró-labore) não foram considerados, pela notificada, como base de cálculo para contribuição previdenciária, logo não foram declarados como fatos geradores de contribuições sociais nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP das competências 10/2000 a 12/2001.

12. Devido à ocorrência desta infração ao art. 32, inc. IV, parágrafo 5º, da Lei 8212/91 – apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias -, foi lavrado Auto-de-Infração n. 32.516.702-6.

13. As Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP das competências 01/2000 a 09/2000 não foram entregues, infração prevista no art. 32, inciso IV, da Lei 8.212, de 24/07/1991, fato que ensejou a lavratura do Auto-de-Infração n. 35.516.705-0.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou o presente Auto de Infração por meio do instrumento de fls. 179/206.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da Recorrente, a 14ª Turma da DRJ/SPOI, prolatou a Acórdão n. 16-15.688, fls. 650/666, mantendo o lançamento, conforme ementa que abaixo segue transcrita, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

Origem: NFLD n. DEBCAD: 35.516.705-2

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa é obrigada a recolher à Seguridade Social as contribuições a seu cargo e sob sua responsabilidade, incidentes sobre as remunerações pagas aos contribuintes individuais.

AÇÃO JUDICIAL. DEPÓSITO EM JUÍZO CONVERTIDO EM RENDA.

O depósito judicial descaracteriza a inadimplência, não sendo devidos os acréscimos decorrentes da mora a partir da sua efetivação, observados os valores depositados/devidos e as datas dos depósitos/vencimentos das contribuições.

ACRÉSCIMOS LEGAIS: JUROS E MULTA

As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, pagas com atraso, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa SELIC e multa de mora, que não pode ser relevada pela Administração. Art. 34 e 35 da Lei 8.212/91.

Lançamento Procedente.

DO RECURSO

Inconformado, o contribuinte interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 678/724, requerendo a reforma do Acórdão, com os seguintes argumentos, em suma:

- A nulidade do auto de infração uma vez que a fiscalização utilizou-se de aferição indireta para apuração do lucro, que só deve ser utilizado em casos excepcionais e, *in casu*, a empresa estava desobrigada a tanto, em razão de ter à seu favor, durante o período dos

fatos geradores, a liberação tanto da obrigação principal quanto da acessória por meio de tutela antecipada;

- A decisão da DRJ violou o art. 17 do Decreto 70.235/72, causando um cerceamento do direito de defesa, pois a recorrente tinha por objetivo produzir prova técnica e solicitar realização de outras diligências que a Autoridade considerou prescindíveis;

- Alega a prescrição intercorrente, por ter se passado mais de 08 anos da data do fato gerador e o data do protocolo das razões recursais

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme o documento de fls. 178, tomo o recurso como tempestivo e, por estarem presentes os demais requisitos, adentro ao mérito da questão.

DA SUPOSTA AFERIÇÃO INDIRETA

Alega o recorrente que a fiscalização se utilizou de meio extremo para apuração do *quantum debeatur*, qual seja, a aferição indireta. Alega que estava sob o manto da *res iudacta* durante o período dos fatos geradores, o que o levou a não contabilizar as devidas importâncias.

No entanto, conforme se demonstrará no mérito do presente voto, a medida liminar, ou antecipação dos efeitos da tutela, são dotados de caráter precário, ou seja, caso cassadas, os efeitos dessa decisão são *ex tunc*, devolvendo o *statutos quo ante*, à relação jurídica.

Por não ter realizado o chamado lançamento por homologação em razão da tutela antecipatória, a fiscalização aferiu os valores a partir de documentos apresentados pelo próprio contribuinte à fiscalização, para tanto, veja-se trecho do Relatório Fiscal, fl. 57:

3. O valor originário do débito apurado encontra-se demonstrado, por competência, no relatório Discriminativo Analítico do Débito (DAD), anexo a esta NFLD.

4. O valor equivalente ao montante das contribuições sociais devidas pelo empregador, a cada competência, pode ser obtido a partir dos seguintes documentos, apresentados pelo contribuinte à fiscalização e analisados no decorrer da ação fiscal:

4.1. Livro Diário n 05, referente ao ano 2000, autenticado na JUCESP sob o n 192315 em 30/10/2002;

4.2. Livro Diário n 06, referente ao ano 2001, autenticado na JUCESP sob o n 189990 em 25/10/2002.

5. O Anexo I apresenta planilhas confeccionadas a partir de informações extraídas dos Livros Diários acima mencionados e que relacionam os autônomos por meio dos seguintes dados: data de lançamento contábil, nome, valor da remuneração, conta devedora (despesa), número da conta e folha do Livro Diário.

6. As duas últimas planilhas discriminam o pro labore pago em 2000 e 2001, relacionando data, valor, contas devedora e credora, números das contas e folhas dos Livros Diários 2000 e 2001.

Não houve aferição indireta, na forma do art. 33 da Lei 8212/91, o que poderia ter ocorrido, configurando assim uma sonegação dos documentos, ou seja, sua inexistência, mas o que houve foi o exame da contabilidade da empresa.

Diante do exposto, conforme afirmações do próprio contribuinte, ele não contabilizou os créditos, informando-os ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária e, por tal razão, não havia outra forma que não a análise dos livros fiscais da recorrente, não havendo que se falar então em ilegalidade da medida.

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Pelos fatos trazidos aos autos, percebe-se que não poderia ter sido diferente a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento ao indeferir o requerimento de perícia. Percebe-se que da peça de impugnação, a hipótese de perícia foi levantada em sede de pedido de impugnação, fl. 206, com a seguinte redação:

d) na hipótese de rejeição de quaisquer dos pedidos antecedentes determinar a realização de perícia para o fim de apurar o exato “quantum debeatur”, eis que os valores lançados não obedeceram qualquer critério e, portanto, ficam expressamente impugnados, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Diante do exposto, percebe-se que o então impugnante não obedeceu aos requisitos expostos no Decreto 70.235, no art. 16º IV, (os motivos que justifiquem as diligências ou perícias e a qualificação do profissional perito) e consequentemente aplicou a autoridade julgadora *a quo*, o art. 18, indeferindo o pleito por ser prescindível.

Portanto, uma vez considerada prescindível a diligência ou perícia, deve a autoridade indeferir o pleito, não se configurando direito subjetivo do contribuinte a sua realização. (Nestes termos: Processo nº 14474.000102/2007-48; Recurso nº 258.077 Voluntário; Acórdão nº 2302-01.060 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 12 de maio de 2011).

DA ALEGAÇÃO DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

O contribuinte aduz ter se configurado o instituto da prescrição, uma vez que os fatos geradores das contribuições sociais lançadas é do período de 01/2000 a 12/2001, tendo o auto sido lavrado em 16 de dezembro de 2002, e o protocolo do recurso se dado já em período maior que 08 (oito) anos, o que significaria dizer já ter incidido o prazo do art. 174 do CTN.

Em síntese, conclui que houve prescrição intercorrente, no entanto, não assiste razão, ao contribuinte, uma vez que, não se aplicada a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, inteligência da súmula CARF nº 11.

DO MÉRITO**DA EFICÁCIA DA DECISÃO DE ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA****TUTELA**

Entende o recorrente que não deveria incidir quaisquer penalidades no período da não contabilização dos fatos geradores ao INSS por estar sob o amparo de medida antecipatória dos efeitos da tutela, à época.

No entanto, seus argumentos não são suficientes para ilidir a exigência realizada pelo fiscal. Ora, a medida liminar, ou a antecipação dos efeitos da tutela, são medidas de natureza precária, por conta e risco do então impetrante. A sua revogação posterior é dotada de eficácia *ex tunc*, sempre projetando efeitos retroativos à data em que foi deferida.

Nestes termos, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, conforme se percebe dos julgados abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO REVISIONAL. OBRIGAÇÃO DE FAZER. ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA. EXCLUSÃO DO CADASTRO DE PROTEÇÃO AO CRÉDITO. SUPERVENIÊNCIA DE SENTENÇA JULGANDO IMPROCEDENTE O PEDIDO E REVOGANDO A MEDIDA ANTECIPATÓRIA. MULTA COMINATÓRIA APLICADA PELO JUÍZO DE PRIMEIRO GRAU DE JURISDIÇÃO APÓS O RECEBIMENTO DA APELAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. NULIDADE.

1. A antecipação da tutela possui conteúdo precário em virtude de seu juízo preliminar e perfunctório, contemplando apenas a verossimilhança das alegações. Uma vez proferida a sentença de mérito e refutada a verossimilhança antes contemplada, não podem subsistir os efeitos da antecipação, importando no retorno imediato ao status quo anterior à sua concessão, devido a expresse comando legal.

2. O recebimento da apelação, no seu duplo efeito, não tem o condão de restabelecer os efeitos da tutela antecipada - determinando a exclusão do nome da recorrente do cadastro de restrição ao crédito, sem cominação de multa naquele momento - expressamente revogada na sentença.

3. Por conseguinte, não subsiste jurisdição ao Juízo de primeiro grau para aplicar multa cominatória, nos termos do art. 461, § 4º, do CPC, após o recebimento da apelação, quando a obrigação de fazer estipulada na antecipação de tutela não mais existe ante a sua revogação pela sentença.

4. Recurso especial não conhecido (RECURSO ESPECIAL Nº 661.683 - SP (2004/0069139-8), RELATOR: MINISTRO LUIS FELIPE SALOMÃO)

ação civil pública, decorre sempre de um juízo provisório, passível de alteração a qualquer tempo, quer pelo próprio juiz prolator da decisão, quer pelo Tribunal ao qual encontra-se vinculado; a parte que se beneficia da medida acautelatória, fica sujeita à sua cassação, devendo arcar com os consectários decorrentes do atraso ocasionado pelo deferimento da medida, cuja cassação tem eficácia ex tunc.

2. A correção monetária nada acrescenta ao valor da moeda, adaptando-a à realidade e evitando a corrosão do valor pelos efeitos da inflação. Os juros moratórios, por serem remuneratórios do capital, também são devidos ante a cassação do provimento judicial provisório.

3. Consectariamente, "Retornando os fatos ao statu quo ante, em razão de ter sido cassada a liminar anteriormente deferida, cabe ao Fisco a cobrança do crédito tributário na sua integralidade, inclusive quanto aos encargos decorrentes da mora. O valor da CPMF, portanto, deverá ser acrescido de juros de mora e multa conforme a previsão do art. 2º, § 2º, I e II, da IN/SRF 89/2000." (REsp. 674.877/MG) 4. Deveras, afigura-se correta a incidência de juros de mora e multa (art. 2º, § 2º, I e II da IN/SRF 89/2000) quando da denegação da ordem de segurança e conseqüente cassação da liminar anteriormente deferida, inclusive se a liminar foi concedida em sede de Ação Civil Pública. Precedentes jurisprudenciais do STJ: AgRg no REsp. 742.280/MG, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJU 19.12.08; REsp. 676.101/MG, desta relatoria, DJU 17.12.08; AgRg no REsp. 510.922/MG, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJU 28.05.08; REsp. 928.958/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJU 04.06.07; REsp. 674.877/MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJU 16.11.04; REsp. 571.811/MG, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJU 03.11.04; REsp. 586.883/MG, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, DJU 09.03.04 e REsp. 503.697/MG, desta Relatoria, DJU 29.09.03.

5. A responsabilidade pelos consectários do inadimplemento do tributo, por óbvio, é do próprio contribuinte, uma vez que o fato de estarem os valores depositados em determinada instituição financeira não desloca a responsabilidade do pagamento dos mesmos para a fonte que apenas retém a exação, mormente porque o numerário, a despeito de estar depositado em seus cofres, não está à sua disposição, ao revés, pertencem ao correntista-contribuinte, a quem incumbe o pagamento dos juros e correção monetária respectivos, posto não se tratar de depósito feito voluntariamente.

6. In casu, o contribuinte impetrou mandado de segurança individual, obtendo a medida liminar para a suspensão do pagamento do tributo (art. 151, IV do CTN) e, em decorrência de sua posterior cassação, impõe-se à parte o adimplemento da exação com todos os consectários legais exigidos, sem eximi-la da correção, multa e juros, diferentemente do que ocorre no caso do depósito previsto no art. 151, II do CTN, que também suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas no qual a

instituição consignatária dos montantes discutidos promove a correção monetária do capital.

(...)

(REsp 1011609/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 06/08/2009).

Tanto assim o é, que ao ter sido indeferidos os seus pedidos, o contribuinte realizou depósito judicial de montante que supostamente corresponderia ao período de 05/1996 a 10/2002, no entanto, nos autos do processo judicial, nem neste processo administrativo, o contribuinte individualiza os fatos geradores das contribuições previdenciárias para com o pagamento.

Conforme narrado pela DRJ, o depósito judicial no valor de R\$ 264.667,34, em 07/11/2002 foi realizado mais de dois anos após o trânsito em julgado da decisão judicial, em 23/03/2000, dois meses depois de iniciada a primeira ação fiscal e dez dias antes da ciência do contribuinte da NFLD que gerou este processo, fl. 658.

Os fatos acima afastam a alegação do contribuinte de aplicação das benesses do art. 138 do CTN.

O processo DEBCAD n. 35.435.731-1 tem valor consolidado em 23/09/2003 de R\$ 367.435.713-1 (sendo R\$ 165.820,00 de valor originário) referente ao período de 05/1996 a 12/1999 e o presente processo DEBCAD n. 35.516.704-2, referente ao período de janeiro/2000 a 12/2001, tem valor consolidado de R\$ 244.619,15, em 16/12/2002, (R\$ 151.113,51, originários) ultrapassando, no mínimo, R\$ 52.266,17 o valor depositado.

Portanto, percebe-se que o depósito realizado não foi do montante integral, o que ilidiria o lançamento ora guerreado, devendo o lançamento ser realizado e posteriormente compensado o montante depositado com o crédito levantado.

É cabível, *in casu*, a exigências de multa, juros e atualização pela SELIC, mesmo tendo sido deixada de ser recolhida a contribuição pelo fato de haver ordem judicial para tanto, nestes termos é o art. 63 da Lei 9.430/96:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

DAS MULTAS APLICADAS

No que se referem às multas aplicadas, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*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, de 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe 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 nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

Processo nº 11831.001669/2007-37
Acórdão n.º **2403-001.908**

S2-C4T3
Fl. 8

CONCLUSÃO

Do exposto, voto **pelo provimento parcial** do recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto