



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

Processo n° 11831.002422/2007-38
Recurso n° 003.334 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2302-003.334 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2014
Matéria Contribuições Previdenciárias Sociais
Recorrentes GORESBRIDGE CONSTRUCOES DO BRASIL LTDA.
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2005

ERRO DE CAPITULAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O fundamento legal do débito encontra-se capitulado corretamente, razão pela qual não há qualquer nulidade no lançamento.

COMPENSAÇÃO. AÇÃO JUDICIAL. SENTENÇA FAVORÁVEL. ALTERAÇÃO POSTERIOR EM RAZÃO DO ACÓRDÃO. AUSÊNCIA DE CRÉDITO.

Não obstante a decisão de 1º grau tenha reconhecido o crédito do contribuinte referente às contribuições pagas sobre os pagamentos efetuados aos empregados a título de adicional noturno, hora extra, insalubridade e periculosidade, as decisões proferidas pelos Tribunais, em sede de recurso, alteraram o conteúdo, negando o direito.

DESCANSO SEMANAL REMUNERADO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA.

Os pagamentos oriundos de serviços prestado sem descanso semanal remunerado devem integrar o Salário de Contribuição por se tratar de uma parcela salarial, pois há previsão legal, não é caso de ressarcimento ou indenização e não há previsão legal sobre isenção.

APLICAÇÃO DA SELIC. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECER A INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA.

As contribuições destinadas à Seguridade Social possuem legislação específica para disciplinar a matéria. De acordo com o art. 34 da Lei nº 8.212/91, até o advento da Lei nº 11.941/09 - MP 449/08, as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art.

13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado e multa de mora, todos de caráter irrelevável.

NFLD. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO TEMPUS REGIT ACTUM.

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Recurso de Ofício Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso de Ofício e por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para que a multa seja aplicada considerando às disposições contidas no artigo 35, II, da Lei nº 8.212/91, para o período até 11/2008. Vencidos na votação a Conselheira Relatora e o Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96). O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor.

Liege Lacroix Thomasi –Presidente

Juliana Campos de Carvalho Cruz – Relatora

Arlindo da Costa e Silva - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, André Luís Mársico Lombardi, Leonardo Henrique Pires Lopes e Juliana Campos de Carvalho Cruz.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face da empresa GEOTEMI Construções e Projetos Ltda. (atualmente denominada GORESBRIDGE Construções do Brasil Ltda.), para a cobrança de contribuições previdenciárias em decorrência da glosa de valores compensados indevidamente no período de 03/2003 a 07/2004 e 09/2004 a 03/2005.

Destaca o relatório fiscal que a Recorrente ingressou com Mandado de Segurança nº 2002.61.00014207-2 pleiteando a restituição, sob forma de compensação, dos valores recolhidos indevidamente, no período de 02/1996 a 01/2002, a título de contribuições previdenciárias incidentes sobre adicional noturno, hora extra, abono de periculosidade e insalubridade (fls. 24/25).

Conforme certidão de objeto e pé anexada às fls. 26/27, datada de 13.06.2005, o julgador de 1º grau reconheceu o direito do contribuinte a compensar aqueles valores acima descritos sem condicionar a efetivação do encontro de contas ao trânsito em julgado da sua decisão. De acordo com esta certidão, a decisão ainda não havia transitado em julgado.

Intimado do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 34/49).

Em vista das alegações, a Seção do Contencioso Fiscal Administrativo (fls. 138/139) baixou o processo em diligência para que a Fiscalização:

- a) Demonstrasse o valor originário do crédito, bem como, a qual rubrica se refere: abono de periculosidade, de insalubridade, de trabalho noturno e de horas extras (quanto ao “Adicional de Periculosidade” o mesmo foi objeto de lançamento específico – NFLD nº 35.435.194-0);
- b) Fizesse a atualização do valor/competência originária até a competência a ser compensado (competências objeto da presente Notificação Fiscal), pelos mesmos critérios que o Fisco adota para corrigir os seus créditos, conforme decisão judicial;
- c) Esclarecesse se os créditos decorrentes do período de 02/1996 a 01/2002 não foram utilizados no LDC nº 35.672.642-8 (período de 07/1999 a 01/2003) objeto da mesma Ação Fiscal (nº 09233106);
- d) Indicasse se as bases de cálculo das contribuições previdenciárias, bem como as compensações e retenções efetuadas foram devidamente declaradas, pela empresa, em GFIP;

e) Indicasse se os valores objeto das compensações foram efetivamente compensados pelo contribuinte, não lançando compensação em competência passada sem que a mesma tenha sido informada pelo contribuinte;

f) Em relação à NFLD nº 35.435.193-1, indicasse se foi observado o limite de 30% para a compensação das contribuições devidas à Previdência Social em cada competência, conforme previsto no §3º do art. 89 da Lei nº 8.212/91 e art. 203 da Instrução Normativa INSS/DC 100/2003, vigente na data da lavratura da NFLD, já que a decisão judicial não afastou a aplicabilidade do dispositivo legal mencionado. Neste contexto, se preciso fosse, que o auditor formalizasse lançamento fiscal (NFLD) complementar à NFLD nº 35.435.193-1 e, conseqüentemente, uma vez reduzindo os créditos da NFLD nº 35.435.195-8, indicasse, em planilha os respectivos valores.

Em resposta (fls. 140/168), foi dito pelo auditor:

a) Que os valores que originaram os créditos referem-se às seguintes rubricas: descanso semanal remunerado, adicional noturno, hora extra 50%, hora extra 70%, hora extra 100%, adicional de insalubridade e adicional de periculosidade (fls. 143/147);

b) Que o contribuinte respeitou o limite de 30% das contribuições devidas à Previdência Social;

c) Que as competências originárias do crédito estão dentro do período de 02/1996 a 01/2002. Já as compensações, abrangeram o período de 03/2003 a 07/2004 e 09/2004 a 03/2005;

d) Que a demonstração do valor originário do crédito, bem como, a atualização de valores, encontram-se explicitados em planilhas de fls. 148/155 e 156/165, respectivamente;

e) Que os créditos decorrentes do período de 02/1996 a 01/2002 não foram utilizados na lavratura da LDC-DEBCAD nº 35.672.642-8, anteriormente emitida para a homologação do processo relativo ao "PAES" do qual a empresa é optante;

f) Que as bases de cálculo das contribuições, bem como, as compensações e as retenções foram declaradas pela empresa em GFIP;

g) Os valores objeto das compensações foram efetivamente compensados pelo contribuinte;

h) Que após análise da planilha de fls. 156/165, verificou-se a impossibilidade da empresa compensar os valores discriminados às fls. 165, relativos à competências 04/2004 a 07/2004 e 09/2004 a 03/2005, anteriormente creditados a seu favor na NFLD-DEBCAD nº 35.435.193-1. Os valores de tais competências, após revisão fiscal foram modificados na NFLD-DEBCAD nº 35.435.193-1 e lançados novamente em NFLF complementar-DEBCAD nº

35.842.756-8 não se considerando neste caso, as compensações indevidas. Conseqüentemente, os valores de glosa passam a ser nulos nos meses de 05/2004 a 07/2004 e 09/2004 a 03/2005, com permanência de resíduo apenas para a competência 04/2004 na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD-DEBCAD nº 35.435.195-8 ora analisada (vide planilha de recomposição de débito fls. 343)

Encaminhados os autos para Julgamento (fls. 169/172), foi determinada a intimação do contribuinte para que se manifestasse sobre o relatório aditivo de fls. 148/155, as planilhas relacionadas ao crédito da empresa (fls. 143/147); a planilha de saldo a compensar (fls. 1556/164) e a planilha que relacionou os valores de glosa (fls. 165).

Assim feito (fls. 186), a empresa discordou dos seguintes pontos:

- a) Que os valores do crédito abrangem o período de competência de fevereiro/1996 a janeiro/2002;
- b) Que a demonstração originária do crédito está de acordo com a planilha de fls. 148/155;
- c) Que as compensações abrangem o período de 03/2003 a 07/2004 e 09/2004 a 03/2005;
- d) Que a atualização dos valores encontra-se explicitada nas planilhas de fls. 156/164;
- e) Que as competências relativas aos valores da glosa são as informadas no item 7, do relatório fiscal e na tabela “Valores da glosa” (fls. 165)

Ao final, concluiu (fls. 186):

- a) Que os abonos mencionados no item I do relatório aditivo têm natureza indenizatória;
- b) Que a Impugnante observou o limite de 30% tal como previsto no art. 89, §3º, da Lei 8.212/91, por ocasião da compensação;
- c) Que o direito ao crédito corresponde tão somente ao período compreendido entre janeiro/1997 a dezembro/2000;
- d) Que a fiscalização apresentou períodos de apuração e valores desconexos quanto ao direito de crédito;
- e) Que as competências relativas aos valores da glosa, informadas no item 7 do relatório fiscal, não coincidem, na totalidade, com a tabela “Valores da glosa” apresentada pela fiscalização às fls. 165

Na apreciação da DRJ/São Paulo (fls. 257/262), foi o crédito mantido parcialmente, no montante de R\$ 873.243,56 (oitocentos e setenta e três mil,

duzentos e quarenta e três reais e cinquenta e seis centavos). Afirmou o relator que o sujeito passivo havia corrigido o seu crédito indevidamente (juros de 1% sobre a taxa SELIC), além de ter utilizado na compensação os valores relativos a DSR (descanso semanal remunerado) cuja verba não havia sido questionada no Mandado de Segurança nº 2002.61.00014207-2.

Notificada, a empresa apresentou Recurso Voluntário (fls. 295/307), alegando:

a) Que o lançamento fiscal foi capitulado errado. De acordo com o contribuinte o lançamento tem como fundamento o art. 141 do Decreto nº 89.312/84, entretanto, esta norma só possui três artigos. Da mesma forma, consta como fundamento o art. 48 do Decreto nº 2.173/97, mas este só possui três artigos. Além disso, ressalta o contribuinte que este último Decreto foi revogado pelo Decreto nº 3.048/99;

b) Que em conformidade com a decisão judicial, a Recorrente apurou um crédito de R\$ 1.222.701,53, cujo valor foi atualizado até março/2003, e compensado com as contribuições previdenciárias no período de março/2003 a julho/2004 e setembro/2004 a março/2005;

c) Que em relação ao DSR (descanso semanal remunerado), é legítima a sua inclusão no valor dos créditos porque seu caráter é indenizatório, da mesma forma que as demais verbas incluídas, como o adicional de insalubridade, horas extras, adicional noturno e adicional de periculosidade;

d) Que no adendo à impugnação restou demonstrado que a decisão judicial fundamenta-se na impossibilidade de incluir no conceito de “salário” e “demais rendimentos do trabalho”, os rendimentos cuja origem traduz uma natureza nitidamente indenizatória, que não podem ser tidas como rendimentos do trabalho. Por esta razão, é legítima a compensação dos valores pagos indevidamente a título de DSR (descanso semanal remunerado).

e) Que não deve incidir multa sobre os débitos que foram compensados, já que estão *sub judice*. Desse modo, não é admissível a manutenção da multa sobre os débitos compensados, sob a égide de decisão liminar.

f) Inconstitucionalidade da taxa SELIC.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz, Relatora

Os recursos cumpriram com o requisito de admissibilidade, por isso, seguiram para julgamento.

1 - DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

1.1 – Do Fundamento Legal:

Afirmou a Recorrente que o lançamento fiscal foi capitulado errado. Isto porque, a autoridade fazendária ao identificar o fundamento legal do débito, fez constar o art. 141 do Decreto nº 89.312/84 e o art. 48 do Decreto nº 2.173/97. Entretanto, tais Decretos só possuem três artigos, inexistindo, portanto, os artigos. 141 e 48. Além disso, aduziu, ainda, o contribuinte que o Decreto nº 2.173/97 estaria revogado pelo Decreto nº 3.048/99.

O art. 11 do Decreto nº 70.235/72 estabelece como requisito indispensável do processo administrativo fiscal a identificação da disposição legal infringida. Não havendo, torna-se passível de nulidade.

Em uma leitura apressada do item “Atribuição de competência para fiscalizar, arrecadar e cobrar” (fls. 15) dá a entender que o art. 141 se reporta ao Decreto nº 89.312/84 cujo conteúdo, de fato, só abrange três dispositivos. No entanto, o art. 1º deste Decreto determina a edição da nova Consolidação das Leis da Previdência Social (CLPS) na qual foi inserido o texto normativo do mencionado art. 141.

Percebo que as normas identificadas na fl. 15 são separadas por ‘ponto e vírgula’ de modo que, após cada ‘ponto e vírgula’, é citada uma nova legislação, a exemplo: “*Lei n. 6.439, de 01.09.77, art. 13, I (primeira norma); Lei n. 8.029, de 12.04.90, art. 17 (segunda norma);...Consolidação das Leis da Previdência Social – CLPS, Decreto n. 89.123, de 23.01.84, art. 141 (quinta norma);...*”

Neste contexto, ainda que, inicialmente, o contribuinte tenha identificado o art. 141 como pertencente ao Decreto, tal como exposto, a leitura atenta do texto não o induziria a erro, porquanto esta norma está relacionada à Consolidação das Leis Trabalhistas (citada na fundamentação).

Em relação ao Decreto nº 2.173/97, também emerge a mesma situação. O art. 48 não faz referência ao Decreto, mas sim ao Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social – ROCSS. (“...;Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social – ROCSS, aprovado pelo Decreto n. 2.173/97, art. 48;...”)

Por tais motivos, não vejo razão para prosperar as assertivas do contribuinte.

1.2 – Do crédito utilizado na compensação dos débitos:

A presente autuação decorre de glosa de compensação cujos créditos foram apurados pelo contribuinte por força da decisão judicial proferida no Mandado de Segurança nº 2002.61.00014207-2.

Em julgamento anterior, perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os autos foram convertidos em diligência para o fim de intimar o contribuinte para anexar aos autos uma certidão atualizada do processo de modo a possibilitar esta Relatora saber quais os termos da decisão judicial proferida pela Corte Superior.

Intimado o contribuinte, não se manifestou.

Na busca pela verdade material, foi cautelosamente examinado todo o trâmite do *mandamus* de modo a aferir a legalidade das compensações.

Pois bem! O contribuinte impetrou o Mandado de Segurança (nº 2002.61.00014207-2) em 10.07.2002, conforme informações obtidas no site da Justiça Federal de São Paulo (<http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/>), com a finalidade de deixar de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre o adicional noturno, hora extra, adicional de insalubridade e periculosidade, bem como, de ser restituído, via compensação, pelos pagamentos efetuados, nestas rubricas, desde fevereiro/1996.

Em 1º grau, a segurança foi concedida para fim de eximir a empresa do recolhimento da contribuição social, a cargo do empregador, incidente sobre os abonos de periculosidade, adicional noturno, hora extra e adicional de insalubridade, reconhecendo, ainda, o direito de efetivar a compensação dos valores recolhidos a esse título com valores vincendos relativos à mesma contribuição social incidente sobre a folha de salários, observado o prazo de dez anos a contar da data do fato gerador até o ajuizamento da ação (fls. 82).

Inconformado, o Instituto Nacional de Seguridade Social apelou ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região. No julgamento, a 2ª Turma, por maioria de voto, deu provimento à Apelação e à Remessa Oficial, julgando improcedente a impetração. Tais foram as razões:

a) Que em decorrência das guias de recolhimento acostadas demonstrarem que as contribuições foram pagas no período compreendido entre 04/03/96 e 04/02/2002, apenas parte delas encontrar-se-iam com lapso temporal superior aos cinco anos, anteriores ao ajuizamento da ação (10/07/2002). Nesta ótica, só poderiam ser compensadas, desde que indevidas, as contribuições realizadas depois de 11/07/1997 e comprovadas nesta ação. Por isso, em relação às parcelas anteriores a 11/07/1997 restaria configurada a caducidade do direito à devolução dos valores pagos.

b) Que em relação ao pagamento efetuado ao empregado a título de adicional noturno, hora extra, insalubridade e periculosidade, incide contribuição previdenciária, nos termos da Súmula nº 60 TST, em razão de seu caráter salarial.

Ainda em consulta ao site do Tribunal Regional Federal, verifiquei que a empresa apresentou Recurso Especial (em 03/06/2009), sendo inadmitido. Inconformada, interpôs Agravo de Instrumento para subida dos autos à Corte Superior. No julgamento, o Ministro Herman Benjamin, monocraticamente, negou provimento ao recurso, mantendo a decisão do Tribunal *a quo* (<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=>

11619751&num_registro=201001326521&data=20100910&tipo=0&formato=PDF). **Em 28/09/2010 houve o trânsito em julgado.**

Como se infere, não obstante a decisão de 1º grau tenha reconhecido o crédito do contribuinte referente às contribuições pagas sobre os pagamentos efetuados aos empregados a título de adicional noturno, hora extra, insalubridade e periculosidade, as decisões proferidas pelos Tribunais, em sede de recurso, alteraram o conteúdo, negando o direito.

Diante de todo o exposto, reputo devido o lançamento, porquanto tendo a compensação fundamento no Mandado de Segurança nº 2002.61.00014207-2, sendo esta ação julgada improcedente, torna legítima a glosa por inexistir crédito do contribuinte.

1.3 – Da compensação das verbas pagas a título de descanso semanal remunerado:

Em relação ao crédito relacionado ao descanso semanal remunerado, é de notar que não tem qualquer respaldo em comando judicial.

Nos termos do art. 1º da Lei nº 605/49, todo empregado tem direito ao repouso semanal remunerado de vinte e quatro horas consecutivas, preferencialmente aos domingos e, nos limites das exigências técnicas das empresas, nos feriados civis e religiosos, de acordo com a tradição local.

No mesmo sentido, dispõe o art. 67, da CLT, *in verbis*:

"Art. 67 - Será assegurado a todo empregado um descanso semanal de vinte e quatro horas consecutivas, o qual, salvo motivo de conveniência pública ou necessidade imperiosa do serviço, deverá coincidir com o domingo, no todo ou em parte.

Parágrafo único - Nos serviços que exijam trabalho aos domingos, com exceção quanto aos elencos teatrais, será estabelecida escala de revezamento, mensalmente organizada e constando de quadro sujeito à fiscalização."

Tal como exposto na legislação, o descanso semanal remunerado é tido como parcela salarial, por isso, sobre ela incide contribuição previdenciária.

1.4 - Aplicação da taxa SELIC - Inconstitucionalidade

Alega a Recorrente que a cobrança da taxa SELIC estaria vedada, pois inconstitucional.

Determina o art. 161, §1º do CTN que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora calculados à taxa de um por cento ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso.

Com efeito, as contribuições destinadas à Seguridade Social possuem legislação específica para disciplinar a matéria. De acordo com o art. 34 da Lei nº 8.212/91, até

o advento da Lei nº 11.941/09 – MP 449/08, as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. Vide transcrição da norma:

“Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)” grifo nosso

A matéria já foi amplamente discutida no Segundo Conselho de Contribuintes. Na ocasião foi sedimentado o entendimento segundo o qual é possível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para 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, vide a Súmula nº 3 CARF:

“SÚMULA CARF 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.”

Isto posto, não vislumbro qualquer ilegalidade na cobrança da taxa SELIC. O que faz a Receita Federal, como órgão administrativo sujeito ao princípio da legalidade tal qual exposto no art. 37 da Constituição Federal, é aplicar a norma inserida no art. 161, §1º do CTN c/c art. 34 da Lei nº 8.212/91.

A legislação em exame não foi objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, seja em controle difuso ou concentrado, logo, não é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF competente para assim reconhecer. Eis a Súmula nº 2 do CARF:

“Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

1.5 – Da Multa de Ofício:

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) 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;

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 avento 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, a lei mais benéfica deve ser aplicada ao 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:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

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

Neste contexto, em relação a ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias até novembro/2008, por inexistir previsão para 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 (PAF 10805.003371/2007-16), a seguir transcrito:

"LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO 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%."

Se antes da MP 449 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 aplicação retroativa da nova redação dada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício) nos termos do art. 106, inciso II, 'c', do CTN; no presente, considero que a comparação das normas deve ocorrer entre institutos da mesma natureza. Logo, multa de mora (art. 35 da Lei 8212/91 antes da MP 449/08) com multa de mora (art. 35 da Lei 8.212/91 após a MP 449/08), não com multa de ofício (art. 35-A da Lei nº 8.212/91).

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

2 – DO RECURSO DE OFÍCIO:

Na ocasião do julgamento em 1ª instância administrativa, afirmaram os Doutos Julgadores que a empresa utilizou o anatocismo na atualização do crédito (decorrente do Mandado de Segurança nº 2002.61.00014207-2), acabando por compensar a mais do que o devido (fls. 260/verso).

Mais adiante, aduziram que a Fiscalização elaborou uma planilha de fls. 156/164 relacionando as compensações com os respectivos recolhimentos indevidos. Como consequência, foi reconhecida a existência de crédito a favor do contribuinte suficiente para validar as compensações relacionadas aos débitos compreendidos no período de 03/2003 a 05/2004.

Ocorre que, por força do disposto no art. 34 do Decreto nº 70.235/72 e alterações introduzidas pela lei nº 8.748/93 e pela Lei nº 9.532/97 c/c art. 1º da Portaria MPS nº 158/07, a exoneração do crédito foi submetida à reapreciação do Conselho de Contribuintes de modo a tornar definitivo o acórdão.

Conforme dito em tópico anterior, não obstante a sentença judicial tenha eximido a empresa do recolhimento da contribuição social, a cargo do empregador, incidente sobre os abonos de periculosidade, adicional noturno, hora extra e adicional de insalubridade, reconhecendo, ainda, o direito de efetivar a compensação dos valores recolhidos a esse título com valores vincendos relativos à mesma contribuição social incidente sobre a folha de salários, observado o prazo de dez anos a contar da data do fato gerador até o ajuizamento da ação (fls. 82), posteriormente, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região deu provimento à Apelação e à Remessa Oficial, alterando a decisão e negando a segurança pleiteada. Esta decisão foi mantida pela Corte Superior. **Em 28/09/2010 houve o trânsito em julgado.**

Isto posto, os créditos inicialmente reconhecidos como devidos ao contribuinte, deixaram de existir, por conseguinte, a compensação efetuada no período de 03/2003 a 05/2004 passou também a não ser albergada pela decisão judicial, possibilitando o Fisco exigir o valor integral do débito lançado nos presentes autos (03/2003 a 03/2005).

Por tais razões, acolho o recurso de ofício dando-lhe provimento.

Por todo o exposto:

CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO e do RECURSO DE OFÍCIO, por tempestivo, para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso

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

Autenticado digitalmente em 31/10/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 19/12/

2014 por JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, Assinado digitalmente em 31/10/2014 por ARLINDO DA COSTA E

SILVA, Assinado digitalmente em 23/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 11831.002422/2007-38
Acórdão n.º 2302-003.334

S2-C3T2
Fl. 690

Voluntário, tão somente para reduzir a multa de ofício ao percentual de 20%, e **DAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício**, nos termos expostos no voto,.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de Agosto de 2014.

Juliana Campos de Carvalho Cruz, Relatora.

Voto Vencedor

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

O uso 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 esculptura, 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 imponible, 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; (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) seienta 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 NFLD nº 35.435.195-8, referente a fatos geradores ocorridos nas competências de 01/03/2003 a 31/03/2005.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante a NFLD acima indicada, 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.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que mesmo um computador, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, consegue determinar, sem erro, qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

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

ELSE art. 35, I da Lei nº 8.212/91.

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

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

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

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 a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “*multa de ofício*”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

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

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu uma pena 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).

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) prevêm 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 Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%.

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

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no 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 encontra o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

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

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c" do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não houver ocorrido sonegação, fraude ou conluio.

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

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

No caso dos autos, considerando que o horizonte temporal do lançamento compreende o período de apuração de 01/03/2003 a 31/03/2005 e considerando não haver sido verificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos de conduta que, em tese, qualifica-

se como fraude ou sonegação, tipificadas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, respectivamente, resulta que a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante o presente lançamento de ofício deve ser aplicada de acordo com o art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, para todo o período de apuração do débito, em atenção ao princípio tempus regit actum, observado neste caso o limite máximo de 75%, em honra à retroatividade da lei tributária mais benigna insculpida no art. 106, II, 'c', do CTN.

CONCLUSÃO:

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

É como voto

Arlindo da Costa e Silva, Redator Designado.