



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

Processo nº 11853.001512/2007-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.839 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2013
Matéria Aposentadoria Especial
Recorrente NOBEL MOVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1999 a 31/10/2005

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados no lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN.

No caso, consta dos autos que a Nobel Móveis Ltda. efetuou recolhimento [fl. 21], logo, devendo ser aplicada à regra disposta no art. 150, §4º, CTN.

Nesse sentido, tendo sido a Recorrente cientificada da notificação em 29 de dezembro de 2006 [fl. 157, v. 2], restam fulminadas as competências até **11/2001**.

ADICIONAL PARA CUSTEIO DE APOSENTADORIA ESPECIAL. AFERIÇÃO INDIRETA. DECADÊNCIA.

A falta do PPRA, LTCAT ou PPP, quando exigíveis, ou a incompatibilidade entre esses documentos, enseja a apuração por arbitramento da contribuição adicional, com fundamento legal previsto no § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91 e artigo 233 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

MULTA MORATÓRIA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em conformidade com o artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época da lavratura, a contribuição social previdenciária está sujeita à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso.

O benefício da retroatividade benigna constante da alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN é de ser observado quando uma nova lei cominar a uma determinada infração tributária uma penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração.

Nos casos de lançamento de ofício de tributo devido e não recolhido, o mecanismo de cálculo da multa de mora introduzido pela MP nº 449/08 deve operar como um limitador legal do valor máximo a que a multa poderá alcançar, eis que, até a fase anterior ao ajuizamento da execução fiscal, a metodologia de cálculo fixada pelo revogado art. 35 da Lei nº 8.212/91 se mostra mais benéfica ao contribuinte, devendo ser aplicado até a competência 11/1998.

A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941, multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no §4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 11/2001, anteriores a 12/2001, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no I, Art. 173 do CTN; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso nas demais alegações da recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - RELATOR - Relator.

EDITADO EM: 25/06/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, MAURO JOSE SILVA, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), DEBCAD nº 37.015.411-8, no montante de R\$ 631.327,47 (seiscentos e trinta e um mil e trezentos e vinte e sete reais e quarenta e sete centavos), consolidado em 26 de dezembro de 2006, tendo como sujeito passivo a Nobel Móveis Ltda.

Conforme Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento do Débito [fls. 24 a 38], o lançamento corresponde às contribuições devidas à Seguridade Social, decorrentes do arbitramento do adicional à contribuição social relativa ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho das competências compreendidas entre 04/1999 a 10/2005.

A Nobel Móveis Ltda., cientificada da notificação em 29 de dezembro de 2006 [fl. 157, v. 2], apresentou, em 16 de janeiro de 2007 [fl. 123, v. 2], impugnação ao presente lançamento, alegando, preliminarmente, que [fls. 123 a 186, v. 2] o crédito foi atingido pela decadência:

“Isso implicar dizer que, o lançamento realizado com observância ao regime de homologação, relativamente ao período de 04/1999 a 12/2001, já se acha absolutamente decaído, porquanto somente formalizado através de NFLD em 29/12/2006, após decorrido o prazo decadencial de 05 (cinco) anos”.

Posteriormente, ainda nas preliminares, o sujeito passivo alega a falta de clareza do lançamento:

“A uma, porque a ilustre fiscal autuante, ao promover o lançamento presumindo que todos os funcionários da indústria estavam expostos a agentes nocivos a saúde, não explicou em seu Relatório Fiscal especificamente quais os elementos utilizados na apuração do crédito previdenciário por aferição indireta. Nesse caso, chama-se à atenção o fato de que os valores indicados sob este tema são extremamente relevantes e, a ausência de esclarecimentos por parte da fiscalização obsta, em muito, o Direito de defesa garantido à impugnante”.

“A duas, porque a autoridade lançadora olvidou-se que não são todos os funcionários da indústria que se encontram em contato com agentes nocivos à saúde, deixando de elencar nos autos, inclusive, quais seriam os segurados empregados que tiveram seus salários como base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas, bem como quais os critérios e alíquotas foram utilizados na constituição do crédito tributário ora contestado, denotando que não avaliou ou não se aprofundou nos fatos na maneira que o caso exige”.

Ainda na impugnação, defende que nem todos os empregados recebem o adicional de aposentadoria especial, tendo em vista que não é a totalidade dos trabalhadores que estão efetivamente expostos a agentes nocivos.

A Secretaria da Receita Previdenciária – Delegacia no Distrito Federal concluiu, em 27 de abril de 2007, na decisão nº 23.401.4/0305/2007, pela procedência do lançamento [fls. 162 a 174, v. 2]. Eis um trecho:

*CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA.**ADICIONAL PARA CUSTEIO DE APOSENTADORIA ESPECIAL. AFERIÇÃO INDIRETA. DECADÊNCIA.*

O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus Créditos extingue-se após 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

A falta do PPRA, LTCAT ou PPP, quando exigíveis, ou a incompatibilidade entre esses documentos, enseja a apuração por arbitramento da contribuição adicional, com fundamento legal previsto no § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91 e artigo 233 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

[...] “No caso em questão, ao adotar critério objetivo na análise de ambos os documentos, é possível perceber, por exemplo, tal como evidenciado no Relatório Fiscal (item 8.1.2), que a empresa, de modo geral, apenas transcreve itens da NR, sem apresentar as especificidades do seu ambiente de trabalho”.

“[...] Ou seja, neste caso, em que pese o inconformismo da empresa, a deficiência na elaboração de seus documentos é que ocasionou o arbitramento nos moldes como foi feito. Saliente-se, todavia, que, no caso de arbitramento, cabe à empresa o ônus da prova em contrário e que, até o momento, a empresa não apresentou documentos capazes de desconstituir o presente lançamento fiscal”.

O sujeito passivo foi intimado, em 25 de junho de 2007 [fl. 176, v. 2], da decisão proferida pela Secretaria da Receita Previdenciária.

Irresignada, a empresa interpôs o recurso voluntário, em 18 de julho de 2007 [fls. 05 a 40, v. 3], repisando os argumentos dispostos na peça de impugnação.

Por fim, os autos foram encaminhados para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento [fl. 48, v. 3].

É o que tenho a relatar.

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Cumprido o requisito da tempestividade, conheço do recurso e passo a sua análise.

I DECADÊNCIA

A decadência deve ser o primeiro item a ser analisado por ser uma questão de ordem pública.

O Supremo Tribunal Federal, por meio da súmula vinculante nº 8, declarou inconstitucional os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que previam, respectivamente, prazos decadencial e prescricional de 10 anos para as contribuições devidas à Seguridade Social. O fundamento da decisão foi que a lei ordinária não pode dispor sobre prazos de decadência e prescrição de tributo, estando reservadas à lei complementar (artigo 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal).

Além do entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal para o deslinde da questão, há de ser considerada concomitantemente a previsão contida no artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“Artigo 62-A – As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

Dessa forma, no tocante à matéria prazo decadencial, o Superior Tribunal de Justiça pacificou a matéria por meio do Recurso Especial nº 973.733/SC, cuja ementa transcrevo:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (...).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (...).

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008". (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)".

Inicialmente, diferente da tese dominante nesse Conselho em relação ao fato de que a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo tendente a praticar as ações previstas no artigo 142 do CTN, independente de pagamento, seria o objeto da homologação pela autoridade tributária, verifica-se que a teor da decisão do STJ em sede de recurso repetitivo, o que deve ser homologado é o pagamento eventualmente antecipado pelo sujeito passivo.

Feitas essas considerações, resta saber se no presente caso houve ou não o pagamento por parte do contribuinte.

Dessa forma, com o advento da decisão acima referida, tem-se que nos casos em que não houve antecipação de pagamento deve-se aplicar a regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, contar-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nos casos em que há recolhimento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, ou seja, o prazo inicia-se na data do fato gerador. Assim, para sua incidência, deve haver antecipação de pagamento.

Considerando que nos autos em apreço a Nobel Móveis Ltda. efetuou recolhimento [fl. 21], entendo pela aplicação do art. 150, §4º, do CTN.

Nesse sentido, tendo sido a Recorrente notificada da notificação em 29 de dezembro de 2006 [fl. 157, v. 2], restam fulminadas as competências até **11/2001**.

III DA REGULARIDADE DO LANÇAMENTO

De acordo com o esclarecedor relato da Autoridade Fiscal, a fl. 22, a empresa foi intimada, mediante TIAD a fl. 18, emitido em 21/02/2006, a apresentar à auditoria fiscal do INSS, dentre outros documentos, os Perfis Profissiográficos Previdenciários ou os Formulários DIRBEN 8030, referentes ao período janeiro/1992 a outubro/2005.

Assevera a Autoridade Lançadora, sem qualquer contestação por parte do Recorrente, que somente lhe foram entregues os PPP elaborados em março de 2006, mas não aqueles formalmente requeridos, fato que ensejou o lançamento corresponde às contribuições devidas à Seguridade Social, decorrentes do arbitramento do adicional à contribuição social relativa ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho das competências compreendidas entre 04/1999 a 10/2005.

De acordo com a Instrução Normativa/INSS/DC nº 99, de 5/12/2003, a partir de 1º de janeiro de 2004 a comprovação do exercício de atividade especial será feita pelo PPP, emitido pela empresa com base em laudo técnico de condições ambientais de trabalho expedido por médico do trabalho ou engenheiro de segurança.

A exigência da apresentação do LTCAT é dispensada a partir de 1º de janeiro de 2004, data da vigência do PPP, devendo, entretanto, permanecer na empresa à disposição da Previdência Social.

Conforme demonstrado, a empresa encontrava-se obrigada a elaborar, manter atualizado e a fornecer o documento perfil profissiográfico previdenciário a seus empregados já durante os exercícios 2004 e 2005.

Sustenta, preliminarmente, o Recorrente ter ocorrido cerceamento de defesa em razão dos prazos demasiadamente exíguos concedidos à empresa para a apresentação de toda a documentação solicitada. Acrescenta ser complexa a contabilidade de uma empresa, não havendo condições para o contribuinte simplesmente disponibilizar, de um dia para o outro, toda sua escrita contábil e outros documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, sobretudo por se tratar de um período longo 01/ 1992 a 10/2005. Entende que o fiscal deveria ter concedido prazo maior, e não simplesmente ter penalizado a empresa, prejudicando, inclusive, o exercício dos benefícios inscritos no artigo 291, do Regulamento da Previdência Social, da atenuação ou relevação da multa aplicada.

Tal preliminar deve ser repelida de plano.

Em primeiro lugar, os documentos requeridos pela fiscalização devem, por força de lei, ser elaborados a partir do momento em que o trabalhador é admitido a prestar seus esforços profissionais na empresa e, a partir de então, ser mantido atualizado, caso qualquer alteração das atividades por ele desenvolvidas venha a ocorrer no transcurso de sua carreira laboral. Nesse cenário, não pode a empresa esperar por intimação formal para apresentar os PPP para, só então, promover a sua elaboração.

Em segundo lugar, a empresa foi intimada a exhibir a documentação em realce no dia 21/02/2006, ou seja, mais de 10 (dez) meses antes da lavratura do Auto de Infração sub examine.

Noutra esteira, a confecção dos citados PPP independe dos registros assentados na escrituração fiscal da empresa. Eles devem ser elaborados por profissional qualificado, com fundamento nas atividades desenvolvidas pelo trabalhador, observadas as condições ambientais do trabalho em que tais atividades se encontrem inseridas.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito

Alega o Recorrente a impossibilidade de se lançar o crédito tributário apoiando-se em meras presunções, sem que antes se tenha elementos seguros de prova capazes de justificar a exigência.

Tal argumentação é totalmente descabida.

Cumprе trazer à baila que o Lançamento Tributário configura-se como um ato administrativo por excelência, os quais, como todo ato administrativo, são dotados de presunção de veracidade e legitimidade que, segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, consiste na *"conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei"* (Direito Administrativo, pág. 191, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, *"A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração."* (op. cit. pág. 191, grifos do original). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inocorrência dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos

dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil, ônus do qual não se desincumbiu o recorrente.

Consoante o magistério do Mestre Hely Lopes Meirelles, “*os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração, que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental. Além disso, a presunção de legitimidade dos atos administrativos responde as exigências de celeridade e segurança das atividades do Poder Público, que não podem ficar na dependência da solução de impugnação dos administrados, quanto à legitimidade de seus atos, para só após dar-lhes execução*”. (Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995).

Assim, a presunção de veracidade diz respeito aos aspectos jurídicos do ato administrativo, e, em decorrência desse atributo, presumem-se, até que se prove o contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei. No entanto, essa presunção abrange também a veracidade dos fatos contidos no ato, no que se convencionou denominar de “presunção de veracidade” dos atos administrativos, e, em decorrência desse atributo, serão presumidos como verdadeiros os fatos alegados pela Administração.

Tendo em vista, repise-se, o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, e a conseqüente inversão do encargo probatório, repousa sobre o Autuado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação, mediante a produção de prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco.

No caso concreto sub examine, mediante termo próprio, a empresa foi intimada a apresentar os Perfis Profissiográficos Previdenciários referentes aos exercícios 2004 e 2005, não o fazendo nos dez meses seguintes à citada intimação, omissão que motivou a lavratura do presente auto de infração.

A não elaboração e manutenção atualizada do aludido perfil profissiográfico, abrangendo as atividades desenvolvidas pelo trabalhador, configura-se motivo justo, suficiente, determinante e obrigatório para a lavratura do lançamento.

IV - MULTA

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

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

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

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de

mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

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

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

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

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

II tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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

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

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

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

Contudo, o art. 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 seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

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

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), aplicando-lhe a que for mais benéfica.

DISPOSITIVO

Portanto, voto por conhecer do recurso, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que seja reconhecida a decadência das competências anteriores a **11/2001, inclusive; e** (ii) para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente.

É como voto.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator