



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

Processo n° 12897.000482/2009-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.939 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2014
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente TELE SOLUÇÕES TELEMARKETING LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2006

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei n° 9.784/99.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

PERÍCIA. INDICAÇÃO DE QUESITOS. DADOS DO PERITO.

Considera-se não formulado o pedido de perícia, quando não indicados o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito. Art. 16, § 1º, do Decreto n° 70.235/72.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. Súmula CARF n° 28.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI N° 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei n° 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei n° 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa,

aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei n° 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade em dar provimento parcial ao recurso, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei n°. 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Leo Meirelles do Amaral e 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 n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96).

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Bianca Delgado Pinheiro e André Luis Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela recorrente, mantendo o crédito tributário lançado (fls. 339/346).

Adota-se parte do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 340/341), que bem resume o quanto consta dos autos:

Trata-se de crédito previdenciário lançado pela fiscalização (DEBCAD nº 37.234.446-1) contra a empresa acima identificada, referente às contribuições previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre a remuneração de empregados, e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

2. O valor do presente lançamento é de R\$ 3.058.770,40, consolidado em 27/08/2009.

3. De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 47/51), o crédito lançado tem origem no pagamento de remuneração a seus segurados, sem o recolhimento das contribuições previdenciárias, relativo a valores pagos a título de conciliações trabalhistas efetuadas por Comissão de Conciliação Prévia, conforme Acordo Coletivo de Trabalho, registradas na conta contábil 4.1.01.01.0011, intitulada "Aviso Prévio e Indenizações Trabalhistas", bem como a valores constantes da folha de pagamento e não declarados em GFIP.

4. Informa o Auditor Fiscal que foi efetuada a comparação das multas a serem aplicadas nos termos dos atos normativos vigentes antes da edição da Medida Provisória 449/2008, e aquelas que passaram a vigorar após este ato normativo, sendo aplicada sempre a mais benéfica ao contribuinte, considerando como parâmetros de comparação a multa de mora somada à multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32, IV, § 4º, com a multa única de 75% prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96. Acosta planilhas comparativas às fls. 52 e 53.

5. Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais pela prática, em tese, do ilícito previsto no artigo 337-A do Código Penal (Decreto-Lei 2.848/1940).

6. Toda fundamentação legal do lançamento encontra-se discriminada no anexo "Fundamentos Legais do Débito - FLD".

7. Notificada pessoalmente do Auto de Infração, em 27/08/2009, a interessada apresentou impugnação em 28/09/2009, de fls. 111/117, com a comprovação da legitimidade da outorgada que a assina (fls. 118/124), aduzindo as seguintes alegações:

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 349/355, no qual alega, em apertada síntese, que:

* Os valores mantidos pela DRJ estariam equivocados, sendo bem menores do que os informados. Assevera que a DRJ foi induzida a erro, pois a autoridade fiscal não teria analisado as GFIP's retificadoras entregues pela recorrente;

* Foram levadas em consideração verbas que não sofreriam incidência de contribuição previdenciária, tais como férias proporcionais e respectivo adicional, além de indenizações. Também não incidiria contribuição sobre os valores pagos quando do afastamento do empregado para o INSS, ajuda de custo, alimentação eventual fornecida pelo empregador (inclusive PAT), auxílio-doença, serviços médicos prestados, primeira parcela do 13º, parcela correspondente ao período de aviso indenizado pago na rescisão, férias (abono pecuniário, etc. A autoridade fiscal também teria deixado de verificar diversas guias de recolhimento do período, sendo que a recorrente teve indeferido o seu pedido de produção de prova pericial sem que fossem apontados quais os requisitos legais não teriam sido preenchidos. A decisão *a quo* também teria deixado de apreciar de forma fundamentada as centenas de GFIP's juntadas e a cópia do Auto de Infração debcad nº 37.234.445-3 (CFL 68);

* Não há que se falar em crime fiscal antes de concluído o processo administrativo, razão pela qual não prospera a sustentação de representação fiscal para fins penais, caracterizando até mesmo abuso de poder e constrangimento ilegal;

* Não teria sido observada a redução das multas prevista na Lei nº 11.941, devendo ser aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte em respeito ao artigo 106 do CTN;

Ao final requer seja dado provimento total ao recurso voluntário para reformar a decisão recorrida e julgar insubsistente o crédito tributário ou para reformar a decisão recorrida e determinar a produção de prova pericial contábil, bem como a análise dos documentos apresentados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Apuração de Valores. Ônus da prova. Alega a recorrente que os valores mantidos pela DRJ estariam equivocados, sendo bem menores do que os informados, sem apontar, com precisão, quais valores teriam sido lançados a maior.

Primeiramente, é preciso considerar que a recorrente, nem na impugnação, nem no recurso, trouxe qualquer elemento de prova para comprovar algum equívoco no lançamento.

Por outro lado, o Fisco demonstrou, de forma inequívoca, a fonte das informações que geraram o lançamento, sendo certo que os valores indicados não foram objeto de contestação específica da recorrente. Com efeito, o lançamento encontra-se acompanhando de robusto lastro documental e firme descrição dos fatos, conforme já apontado na decisão *a quo*:

o Auditor Fiscal acosta às fls. 72/77 cópia do Livro Razão contendo os lançamentos da Conta Contábil "Aviso Prévio e Indenizações Trabalhistas", de onde foram retirados os valores contidos no lançamento "COC - Conciliação Trabalhista". A análise destas provas documentais juntadas pela fiscalização, em cotejo com os valores lançados como base de cálculo no relatório DAD - Discriminativo Analítico de Débito permitem-nos visualizar claramente que a autoridade fiscal lançou como base de cálculo apenas os valores relativos aos acordos trabalhistas, e não a totalidade dos lançamentos da conta. Como em sua própria peça defensiva a Impugnante confirma que os valores pagos relativos a estes acordos sofrem a incidência da contribuição previdenciária, não há que se falar, aqui também, em retificação do lançamento, eis que fica claro que apenas as verbas relativas aos acordos trabalhistas, pagos nos termos do Acordo Coletivo de Trabalho é que foram consideradas como base de cálculo tributada.

Com isso não se quer dizer que a recorrente não poderia ter apresentado eventuais excessos ou lapsos do labor fiscal. Ocorre que, assim como a impugnação, o recurso encontra-se despidido de apontamento concreto de eventuais vícios no lançamento, restringindo-se a afirmações vagas e genéricas, como quando afirma que foram levadas em consideração verbas que não sofreriam incidência de contribuição previdenciária.

De duas uma, ou a impugnação e o recurso estão mal instruídos ou a versão de que houve compensação não passa de um devaneio. Em ambas as situações a conclusão é pela negativa de provimento das razões recursais.

É sabido que alegações desacompanhadas das devidas comprovações de nada valem, ensejando a aplicação do aforismo jurídico “allegatio et non probatio, quasi non allegatio”. Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei n° 9.784/99

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Afirma a recorrente ainda que a autoridade fiscal também teria deixado de verificar diversas guias de recolhimento do período. Nos socorremos novamente da decisão *a quo* para demonstrar o desacerto da recorrente:

*Após análise das guias de pagamento, acostadas pela Impugnante às fls. 147/320, em confronto com o RDA - Relatório de Documentos Apresentados, fls. 15/20, relatório no qual estão discriminados todos os documentos considerados pela auditoria fiscal, verificamos que deste relatório constam todas as guias juntadas pela Impugnante. Isto demonstra que o Auditor Fiscal apropriou os valores referentes a **todas** as guias constantes dos autos, não havendo que se falar em recolhimentos não considerados. De outro lado, embora a Impugnante alegue que foram lançados como base de cálculo valores que não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, ela não produz nenhuma prova sobre este fato, limitando-se a arrolar a letra do artigo 28, § 9 da Lei 8.212/91, que dispõe sobre as hipóteses de exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

Por fim, aponta ainda a recorrente que a DRJ foi induzida a erro, pois a autoridade fiscal não teria analisado as centenas de GFIP's juntadas e a cópia do Auto de Infração debcad n° 37.234.445-3 (CFL 68). Novamente a resposta contida na decisão *a quo*, conjuntamente com os argumentos supra transcritos, são suficientes para demonstrar o despropósito das afirmações:

*o que se verifica no caso em análise é que as GFIP's retificadoras **não foram apresentadas** no decorrer da ação fiscal, sendo assim, seria mesmo impossível que a autoridade fiscal tivesse qualquer outro procedimento que não o lançamento de ofício dos valores não pagos e não declarados.*

Incontestavelmente, o lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando diversos relatórios e termos, tendo sido o sujeito passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito,

restando garantido, por conseguinte, o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. Inexiste, portanto, qualquer óbice procedimental da parte da fiscalização.

Por tudo que se expôs até aqui, não há como se dar guarida ao inconformismo da recorrente.

Prova pericial. Documentos apresentados. Afirma a recorrente que teve indeferido o seu pedido de produção de prova pericial sem que fossem apontados quais os requisitos legais não teriam sido preenchidos.

Não é verdade. A decisão *a quo* apontou sim as razões do indeferimento. Vejamos:

Já o pedido de perícia contábil requerido pela impugnante não atende aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e também estabelecidos no art. 7.º inciso IV da Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007, pois não foram formulados os quesitos referentes aos exames desejados, assim como não foi indicado o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito, portanto, nos termos do § 1.º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, e também de acordo com o § 1.º do art. 11 da supracitada Portaria, tal pedido considera-se não formulado.

Segundo Pontes de Miranda, "a perícia serve à prova de fato que dependa de conhecimento especial, ou que simplesmente precise de ser fixado (...)" (Comentários ao Código de Processo Civil, Tomo IV, pg. 625, Forense, 2ª Edição, 1979). Em outras palavras, só se admite perícia se o fato depender de conhecimento especial, o que não é o caso do presente processo. Assim sendo, não há que se aplicar a perícia no caso em tela.

Como bem destacado no decisório de primeira instância, a recorrente descumpriu o artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, que ora regulamenta todo o Processo Administrativo Fiscal no âmbito federal, inclusive o julgamento do recurso em comento.

Com efeito, as disposições retro citadas exigem que, no caso de solicitação de perícias, no corpo da própria impugnação, devem ser indicados os “quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito”, sob pena de ser considerado não formulado (artigo 16, § 1º, do Decreto nº 70.235/72)

É verdade que o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 faculta a determinação de ofício da diligência ou perícia, quando entendê-las necessárias. No entanto, como visto anteriormente, não há que se cogitar de maiores investigações sobre o fato em debate se a própria recorrente não apresenta a documentação necessária. Outrossim, consigne-se que, diferentemente do que pretende a recorrente, a realização da prova pericial não constitui direito

subjetivo do contribuinte, pois, em razão do livre convencimento motivado, compete ao julgador deferi-la, se entendê-la necessária.

Assim, sendo a prova pericial forma inadequada de comprovação da questão controvertida e considerando-se que a recorrente descumpriu dos requisitos necessários ao seu pleito, conclui-se que nenhum reparo há que ser feito na fundamentação, pelo órgão *a quo*, do indeferimento do pedido de perícia.

RFFP. Alega a recorrente que não há que se falar em crime fiscal antes de concluído o processo administrativo, razão pela qual não prospera a sustentação de representação fiscal para fins penais, caracterizando até mesmo abuso de poder e constrangimento ilegal.

Realmente consta do Relatório Fiscal que foi formalizado processo de "Representação Fiscal Para Fins Penais", tendo em constatação, em tese, de crime de sonegação, previsto no art. 337-A do Código Penal, com adição pela Lei nº9.983/2000 (COMPROT nº 12897.000473/2009-95).

Ocorre que a súmula CARF nº 28, de observância obrigatória, exclui a competência deste Conselho para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Súmula CARF nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Destarte, as razões recursais relativas à Representação Fiscal para Fins Penais não devem ser apreciadas por este relator e nem pelo colegiado.

Multas. Direito Intertemporal. Afirma a recorrente que não teria sido observada a redução das multas prevista na Lei nº 11.941, devendo ser aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte em respeito ao artigo 106 do CTN. Vejamos as alterações legislativas para investigar se procede o inconformismo da recorrente.

O art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na época dos fatos geradores, assim dispunha a respeito das **multas de mora, aplicáveis, inclusive, nas hipóteses de lançamento de ofício:**

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

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

a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) sete por cento, no mês seguinte;

c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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

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

- a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte 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) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;
- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;
- c) quarenta 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) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.
- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- 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, de 1999).**
- 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, de 1999).**

§ 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. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

(destaques nossos)

Verifica-se dos trechos destacados que a multa prevista anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 era aplicável em diversas situações, inclusive no lançamento de ofício (“créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento”) e com percentuais que avançavam não só em relação ao tempo de mora como também em razão da fase processual ou procedimental (lançamento, inscrição em dívida ativa, ajuizamento da execução fiscal, etc.). Nesse sentido, conclui-se que, a despeito de ser intitulada de multa de mora, **punia não só a prática do atraso, mas também a necessidade de movimentação do aparato estatal** que cumpria o dever de ofício de se mobilizar para compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo, agora, acompanhado da denominada multa de ofício.

Ora, multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo pelo contribuinte e a multa de ofício tem como premissa básica a atuação estatal. Destarte, se o dispositivo reuniu duas hipóteses de naturezas jurídicas distintas, pouco importa a denominação utilizada pelo legislador (“multa de mora”), sendo de se reconhecer, conforme o caso, de que instituto jurídico efetivamente está se tratando.

Isso importa no caso em comento porque os dispositivos legais que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Pode-se afirmar, de pronto, que a legislação ora vigente faz distinção mais precisa entre multa de mora e multa de ofício, não incidindo no equívoco terminológico da redação vigente à época dos fatos geradores.

É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com **intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do *tempus regit***

actum, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que, apesar do princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, 'c' do CTN, prevê a retroatividade benigna em matéria de infrações tributárias:

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.

Portanto, é preciso reconhecer que se aplica a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, exceto se nova legislação cominar penalidade menos severa.

Importa-nos aqui, não a multa de mora, que continua prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas a multa de ofício, hoje estabelecida no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 c.c. artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 8.212/91:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 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, de 2007)

(...)

Se cotejarmos os percentuais de multa previstos no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com o percentual de multa previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, concluiremos que, a princípio, a multa prevista na legislação pretérita, vigente à época dos fatos geradores, é menor e, portanto, mais benéfica que a multa estabelecida na novel legislação.

Sendo assim, entende-se que deveria a autoridade fiscal lançadora ter comparado a multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 com a multa hoje prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Se tivesse efetuado tal comparativo, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei nº 8.212/91.

Todavia, a autoridade fiscal, aplicando o Parecer PGFN CAT n° 443/2009, efetuou comparativo considerando, a soma da sanção decorrente de infração à obrigação principal (recolhimento do tributo) com a sanção decorrente de infração à obrigação acessória (declaração em GFIP), como se ambas tivessem sido substituídas pela multa de ofício ora estipulada no artigo 35-A da Lei n° 8.212/91. Assim, foi levada ao equívoco de que a legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%) **em algumas competências**.

Como a sanção por descumprimento de obrigação principal e a sanção por descumprimento de obrigação acessória têm natureza distintas, o comparativo sempre deve ser feito entre sanções decorrentes de infrações às obrigações principais ou entre sanções decorrentes de infrações às obrigações acessórias, nunca mesclando ou somando umas e outras.

Como afirmado, se tivesse procedido na forma proposta, concluiria pela aplicação, a princípio, da multa prevista na redação anterior do artigo 35 da Lei n° 8.212/91 para todas as competências. E afirma-se “a princípio”, pois, em certas circunstâncias, ainda que eventuais e futuras, os percentuais antes previstos no artigo 35 podem se mostrar mais gravosos, na hipótese de crédito inscrito em dívida ativa, após o ajuizamento da ação fiscal (antigo artigo 35, III, alíneas *c* e *d*, da Lei n° 8.212/91). Portanto, apenas nestas situações específicas é que a aplicação da novel legislação deve prevalecer.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL devendo, à multa pelo descumprimento de obrigação principal, ser aplicadas as disposições do art. 35, II, da Lei n°. 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive.

É como voto.

André Luís Mársico Lombardi - Relator