



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

**Processo n°** 13855.723240/2011-38  
**Recurso n°** 003.332 Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.332 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de agosto de 2014  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** MUNICÍPIO DE RESTINGA - PREFEITURA MUNICIPAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

**IRREGULARIDADE NOS AUTOS DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

Os Autos de Infração derivam da constatação pelo Fisco de situação de fato rechaçada pelo direito, situação esta clara e precisamente descrita no Relatório Fiscal.

**INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.**

Não há cerceamento ao direito de defesa. A Empresa exercitou plenamente seu direito de defesa, ao apresentar, tempestivamente, impugnações e esclarecimentos, inclusive.

**SUJEIÇÃO PASSIVA. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. MUNICÍPIO. COMPETÊNCIA PARA CONSTAR NO PÓLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO.**

Pessoa política da federação dotada de personalidade jurídica possui competência para figurar no polo passivo da autuação o Município, seguido da designação do órgão a que se refere.

**AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.**

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória n° 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei n° 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei n° 8.212/91, inserida pela MP n° 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do Auto de Infração de Obrigação Acessória CFL 68, devendo a multa aplicada ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN. Por maioria de votos em negar provimento ao recurso voluntário do Auto de Infração de Obrigação Principal, mantendo a multa como aplicada, considerando as disposições contidas no artigo 35, II da Lei n.º 8.212/91, para o período até 11/2008. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e a Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz, 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). O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente vencedor.

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Arlindo da Costa e Silva – Redator Designado

Conselheiros presentes à sessão: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ARLINDO DA COSTA E SILVA, ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

## Relatório

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória, **DEBCAD nº 51.008.202-5**, fundamento legal AI 68, consolidado em 01/11/2011 em face do MUNICÍPIO DE RESTINGA – PREFEITURA MUNICIPAL, no valor de R\$ 2.233.065,70 (dois milhões, duzentos e trinta e três mil e sessenta e cinco reais e setenta centavos), referente ao não pagamento das contribuições sociais previdenciárias, parte dos segurados e contribuintes individuais, sobre as diferenças de remuneração identificadas nas folhas de pagamento e resumos sintéticos das folhas de pagamento, não declaradas em GFIP, no período de 01/01/2007 a 31/12/2008.

De acordo com os fatos relatados pela fiscalização, a empresa apresentou as folhas de pagamento em arquivos digitais devidamente autenticados para as competências 06/2007 a 13/2008, as folhas analíticas em meio papel e seus resumos para as competências 02/2007, 06 a 09/2007, 11 e 13/2007, 01 a 13/2008. Para as competências 01, 03 e 05/2007 apresentou somente um resumo de remunerações para empenho de folha de pagamento, assim como a listagem de empenhos de 2007 e 2008 em arquivo digital devidamente autenticada.

Em análise aos documentos mencionados constatou, a fiscalização, a existência de divergências entre as folhas de pagamento digital e em meio papel e entre as folhas em meio papel e seus respectivos resumos.

Constatou, ainda, a existência de recolhimentos efetuados pela empresa antes do início do procedimento fiscal em valores superiores aos declarados nas competências 02 a 12/2007 e de 01 a 12/2008. Intimada a justificar as divergências apontadas, a empresa deixou de providenciar as retificações necessárias em GFIP, não sendo, tais sobras, aproveitadas na presente lavratura.

Apresentada impugnação, a Recorrente alegou, em suma:

- a) que a descrição dos fatos e o enquadramento legal apresentam-se de forma confusa e pouco objetiva, prejudicando o contraditório e a ampla defesa.
- b) Que os elementos utilizados pela fiscalização para apuração das contribuições exigidas não oferecem segurança quanto à sua correção e autenticidade.
- c) Que outras inconsistências foram mencionadas pelo próprio autor do procedimento fiscal, tais como.
  - a menção à existência de recolhimentos superiores aos declarados, deixando de apontar se ocorreu efetivamente a alegada insuficiência de recolhimento ou se simplesmente ocorreu alguma falha consistente no descumprimento da obrigação de declarar;
  - o levantamento deixou de considerar contribuições de segurados devidas em outras fontes pagadoras, o que acarretaria alteração no valor da contribuição devida;
  - o autor do procedimento tinha conhecimento de que alguns segurados contribuíam sobre o teto, fato que demandaria outras pesquisas.

- d) Aduz que, tratando-se de contribuição previdenciária, a regra é o enquadramento do sujeito passivo no regime geral previdenciário, excetuando os casos dos entes federados que tenham regime próprio. No entanto, o lançamento reporta-se a suposto débito do órgão público sem qualquer menção ao artigo 15 da Lei nº 8.212/91, aplicável ao caso.
- e) Afirmar tratar-se de fato incontroverso a existência de valores recolhidos e são compensados, o que entende acarretar dupla tributação. E que a falta de compensação acarreta dúvida quanto à determinação do montante do tributo.
- f) Diante das falhas apontadas, requer o cancelamento da exigência tributária em questão.
- g) Protesta pela juntada das retificações das GFIPs, bem como das comprovações de contribuição mediante outras fontes, dos segurados autônomos para fins de requerer, além do cancelamento total do Auto de Infração, a restituição de eventual recolhimento a maior.
- h) Aduz, ainda, a existência de erro na identificação do sujeito passivo, pois lavrado em face da Prefeitura Municipal de Restinga, órgão público não dotado de personalidade jurídica para figurar como contribuinte nos termos do artigo 195 da Constituição Federal.
- i) Entende pela nulidade das intimações realizadas no curso do procedimento administrativo ao Prefeito Municipal e não ao vereador presidente da Câmara Municipal, transcrevendo jurisprudência sobre o assunto.
- j) Insurge-se contra a incidência de juros sobre a multa de ofício. Argumenta que o §3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 não autoriza a sua incidência para correção da multa, mas somente sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições.
- k) Em relação à multa aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, aduz que as disposições contidas nos artigos 32, 34 e 35 da Lei nº 8.212/91 foram revogados pela Lei nº 11.941/2009, requerendo o cancelamento de todas as exigências fundadas nestes dispositivos.
- l) Apresenta uma planilha comparativa de valores recolhidos, com a intenção de demonstrar os recolhimentos efetuados em face da compensação do fundo de participação, entendendo ser imprescindível a consideração das retificações em GFIP.
- m) Manifesta, ainda, o entendimento de que a contribuição incidente sobre os pagamentos realizados a segurados contribuintes individuais é indevida, eis que referido pessoal não possui vínculo com o Município de Restinga, bem como por terem contribuído sobre o teto mediante outras fontes.
- n) Assim, caso não se entenda pelo cancelamento total do Auto de Infração, requer seja o mesmo sobrestado para que, em diligência, sejam conferidas as GFIPs retificadoras.
- o) Insurge-se contra a elaboração da Representação Fiscal para Fins Penais, argumentando não existir indício que aponte para a sua necessidade ou conveniência, tendo em vista a existência de recolhimentos em valores superiores aos informados.
- p) Aduz, ainda, que a pessoa relacionada no termo de representação, Sr. Amarildo Tomas do Nascimento é falecida, não podendo o atual prefeito responder por atos não abrangidos em seu período de administração.
- q) Insurge-se, finalmente, contra a incidência de contribuição sobre as verbas que entende possuir caráter indenizatório, mencionando o décimo terceiro

salário, aviso prévio indenizado, as férias não gozadas e o terço constitucional de férias.

r) Requer, finalmente, a procedência dos argumentos apresentados.

Seguiu-se o julgamento, donde a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, entendeu por manter o lançamento. A ementa de tal decisão foi proferida nos seguintes termos:

AUTO DE INFRAÇÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. MUNICÍPIO. COMPETÊNCIA PARA CONSTAR NO PÓLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO.

Possui competência para figurar no pólo passivo da autuação o Município, pessoa política da federação dotada de personalidade jurídica, seguido da designação do órgão a que se refere.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFICIO. LEGALIDADE.

Conforme disposição constante no Código Tributário Nacional a penalidade pecuniária integra a obrigação principal sujeitando-se, assim, à incidência dos juros de mora.

MULTA APLICADA EM DECORRÊNCIA DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA DISPOSIÇÃO VIGENTE NA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. REGRA GERAL.

A regra geral insculpida no artigo 144 do Código Tributário Nacional determina que o lançamento deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SEGURADO OBRIGATÓRIO DA SEGURIDADE SOCIAL.

São segurados obrigatórios da Previdência Social os contribuintes individuais, nos moldes estabelecidos no artigo 12, V da Lei nº 8.212/91.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. NEGATIVA DE COMPETÊNCIA.

Carece competência à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento para apreciação e julgamento de questões relativas à elaboração, pela fiscalização, de Representação Fiscal para Fins Penais.

PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA.

Deve ser indeferido o requerimento de produção de provas quando presentes nos autos todos os elementos necessários ao seu correto entendimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Entidade, irresignada com a decisão, interpôs Recurso Voluntário tempestivo, alegando, em síntese:

a) Preliminarmente, a nulidade da decisão que indeferiu o pedido de diligência do Recorrente, em virtude da ausência de fundamentação,

- alegando que “quanto ao pedido de realização de diligência, não houve qualquer apreciação e resposta. Não foram apresentadas as razões para a não determinação da diligência.”
- b) Ainda de forma preliminar, a nulidade do lançamento de ofício, haja vista a imprecisão deste, com vícios e nulidades decorrentes da impossibilidade da Recorrente de exercer seu direito de defesa, pela extrema dificuldade de compreensão do auto de infração.
- c) Também de forma preliminar, alega erro na identificação do sujeito passivo, posto que o auto de infração deveria ter sido lavrado em face do Município de Restinga, e não da Prefeitura Municipal.
- d) Por fim, requer a aplicação do regime da anterioridade benigna ao Recorrente, solicitando a revogação/cancelamento das multas punitivas e de mora, posto que os fatos geradores das contribuições tratadas se deram anteriormente à eficácia da Lei nº 11.941/09, e o art. 79 da referida lei é expresso ao revogar as penalidades em referencia.
- e) No mérito, aduziu a inobservância aos princípios da verdade material e da legalidade, posto que as contribuições previdenciárias apuradas e declaradas foram devidamente enviadas ao FISCO, contudo, este as considerou como devidas, ao invés de buscar a realidade dos fatos.
- f) Alegou, por fim, que diante do equívoco ocorrido na análise da apuração, declaração e recolhimento das contribuições previdenciárias, o FISCO deveria ter convertido o julgamento em diligência.
- g) Requereu, em síntese:
- i. Preliminarmente, em respeito ao princípio da verdade material, do contraditório e da ampla defesa, o reconhecimento da nulidade da decisão recorrida, com o retorno dos autos à Delegacia Tributária de Julgamento, para a determinação da realização de diligência para:
    - a. Que sejam esclarecidas as questões relativas aos efetivos pagamentos das contribuições previdenciárias, parte dos empregados, listados em extrato anexo aos Termos de Intimação 07, 07 e 10 e coincidentes com os valores declarados nas GFIP's anexadas a esse recurso;
    - b. Que sejam juntadas aos autos as declarações GFIP das competências não localizadas pelo recorrente, em respeito à norma do artigo 37 da Lei nº 9.784/99;
  - ii. Caso não seja deferida a diligência, para confronto e esclarecimentos com os elementos de prova constantes dos autos, requereu-se então, o provimento do presente recurso voluntário para determinar o cancelamento do auto de infração, pelas nulidades comprovadas no referido recurso, ou ainda:
    - a. O cancelamento dos créditos tributários relativos às contribuições previdenciárias, parte dos segurados, incidentes sobre as remunerações a eles pagas, que já foram apuradas e recolhidas, antecipadamente, no lançamento por homologação realizado pelo

Processo nº 13855.723240/2011-38  
Acórdão n.º **2302-003.332**

**S2-C3T2**  
Fl. 1147

---

contribuinte, com a entrega das GFIPs originais,  
anexadas ao recurso voluntário.

b. O cancelamento das multas revogadas.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator.

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Sendo o presente Recurso Voluntário tempestivo e apresentado os requisitos de admissibilidade, passo ao seu exame.

#### **Preliminarmente:**

#### **Da Regularidade dos Autos de Infração – Da ausência de nulidade**

Verifica-se que todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 foram observados pelo fisco, não existindo, pois, qualquer vício formal ou material no lançamento sob exame. Se não, vejamos:

Os Autos de Infração derivam da constatação pelo Fisco de situação de fato rechaçada pelo direito, situação esta clara e precisamente descrita no Relatório Fiscal, com apontamento dos fatos geradores, das contribuições devidas e do período ao qual se referem. Os motivos legais estão expressamente relacionados nos Fundamentos Legais do Débito e no Descritivo de Débito – DD estão indicadas as bases de cálculo apuradas, as alíquotas adotadas e o valor das contribuições devidas pelo Município por competência.

Ademais, frise-se que os documentos examinados neste feito (Folhas de Pagamento e GFIPs) foram elaborados pelo próprio Município o que certamente foi fator facilitador para pleno exercício do direito do contraditório e da ampla defesa pelo órgão autuado.

Assim, estando os Autos de Infração revestidos das formalidades legais e estando de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, não se verifica qualquer nulidade.

#### **Do Não Cerceamento do Direto de Defesa**

Alega ainda o Município que ao longo do processo verifica-se a ocorrência de vários vícios insanáveis como a indeterminação da exigência tributária. Contudo, compulsando os Autos, observa-se que tais alegações não prosperam, na medida em que o Município foi devidamente notificado, tendo sido apresentados, como dito anteriormente, os fatos e fundamentos legais que deram ensejo aos lançamentos. Por fim, é nítido que o Município exercitou plenamente seu direito de defesa, ao apresentar, tempestivamente, impugnações e, inclusive, esclarecimentos, conforme notícia o Relatório Fiscal.

**Das contribuições lançadas incidentes sobre as remunerações apuradas em folha de pagamento e não declaradas em GFIP. DEBCAD nº 37.362.198-1.**

Substancialmente, o Município ora Recorrente alega a existência de vício insanável no processo fiscal, sobretudo, em relação à inexactidão do Auto de Infração, posto que não restou claro nos autos combatidos, a exigência tributária em apreço.

Conforme já exposto, consta no Relatório Fiscal que o lançamento teve por base as informações constantes nas Folhas de pagamento e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP do próprio Município.

Por oportuno, transcreve-se trecho do Relatório Fiscal, onde a fiscalização sintetiza direta e precisamente as atividades desenvolvidas:

“O contribuinte apresentou as folhas de pagamento em arquivos digitais, devidamente autenticadas, conforme recibo constante do anexo I deste processo, para as competências 06/2007 a 13/2008, e folhas analíticas em meio papel e seus resumos para as competências 02/2007, 06 a 09/2007, 11 e 13/2007, 01 a 13/2008, e para as competências 01, 03 e 05/2007 apresentou somente uma resumo de remunerações para empenho de folha de pagamento.

Verificou-se, conforme termo de constatação 01 (anexo VIII deste processo), que as folhas de pagamento acima continham divergência de valores entre elas (digital e papel) e entre as folhas em papel e seus respectivos resumos. Portanto foi utilizado por esta autoridade fiscal as folhas digitais como referência nas competências 06/2007 a 13/2003, sendo utilizada a folha papel na competência 02/2007 e os resumos de remuneração para empenho de folha de pagamento nas competências 01, 03 e 05/2007. Para a competência 04/2007, só restou utilizar o resumo sintético da folha de pagamento, por não haver outra informação de folha de pagamento.

(...)

Em decorrência do acima exposto e analisando os elementos citados, ficou constatado que o contribuinte autuado não efetuou o recolhimento total das contribuições previdenciárias (parte dos segurados) constantes das folhas de pagamento digitais de 06/2007 a 13/2007 e 01/2008 a 13/2008, da folha de papel de 02/2007, dos resumos de remunerações para empenho de folha de pagamento de 01, 03 e 05/2007 e do resumo sintético de folha de pagamento de 04/2007, não declarados em GFIP.”

Da leitura do excerto, vê-se que o fiscal responsável confrontou o valor total das remunerações pagas pela Prefeitura Municipal de Restinga constantes nas folhas de pagamento apresentadas, com os valores declarados pelo Município em GFIP, demonstrando tudo objetivamente através do relatório.

Embora o Município tenha tomado conhecimento, através da notificação da presente autuação, da existência de divergência entre o valor total das remunerações declarado nas GFIPs e do valor total recolhido, em nenhum momento ao tentar se defender (tanto na Impugnação quanto no Recurso Voluntário) o ente municipal apresentou motivos fáticos que rechaçassem ou justificassem a diferença apurada pela fiscalização.

**Ademais, em contrapartida, os documentos constantes nos autos, constituem inegável forma para atestar o exposto no Auto de Infração ora examinado.**

**Do mérito:**  
**Da Observância aos Princípios Constitucionais**

Alega a recorrente que devem ser observados os princípios da verdade material e da legalidade.

Pois bem, os princípios são normas, e, como tal, dotados de positividade, que determinam condutas obrigatórias e impedem a adoção de comportamentos com eles incompatíveis.

No âmbito administrativo, incidem diversos princípios, alguns expressamente previstos no texto Constitucional de 1988 (arts. 5º e 37), especificamente direcionados para a atuação da Administração Pública, outros implícitos e com eles compatíveis.

Assim, a Administração Pública só pode agir de acordo e de conformidade com aquilo expressamente ou tacitamente previsto em Lei (Princípio da Legalidade).

No que se refere aos princípios do contraditório e da ampla defesa, é bem verdade que estes, assegurados constitucionalmente aos contribuintes, devem ser observados no processo administrativo fiscal. A propósito do tema, é salutar a adoção dos ensinamentos de Sandro Luiz Nunes que, em seu trabalho intitulado Processo Administrativo Tributário no Município de Florianópolis, esclarece de forma precisa e cristalina:

*A ampla defesa deve ser observada no processo administrativo, sob pena de nulidade deste. Manifesta-se mediante o oferecimento de oportunidade ao sujeito passivo para que este, querendo, possa opor-se a pretensão do fisco, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações.*

De fato, este entendimento também foi plasmado no Decreto nº 70.235/72 que, ao tratar das nulidades, deixa claro no inciso II, do artigo 59, que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.

*Art. 59. São nulos:*

*(...)*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;*

Já o princípio da Finalidade, consiste na obrigação que tem a autoridade administrativa de sempre praticar o ato administrativo com vistas à realização da finalidade perseguida pela lei.

Logo, um ato administrativo praticado desvirtuado do interesse público a que sempre deve perseguir, será um ato nulo por desvio de finalidade ou excesso de poder.

Tal princípio decorre da idéia de que a atividade administrativa tem que estar vinculada a um fim alheio à pessoa e aos interesses particulares da autoridade administrativa, sempre de maneira impessoal.

A motivação, por sua vez, consiste na explanação dos motivos e razões que levaram o agente administrativo a prática do ato, propiciando ao administrado a possibilidade de conhecer das razões, para, querendo, impugná-las.

Nesse aspecto, na presente autuação, basta uma análise perfunctória do Relatório Fiscal para que se verifique a clareza com que fora emitido, constando a descrição dos fatos geradores que originaram o presente lançamento, não havendo qualquer dificuldade para a Recorrente em apresentar sua defesa, tampouco houve qualquer ofensa aos princípios norteadores da Administração Pública.

Feitas estas considerações, entendo que, não, houve qualquer ofensa aos princípios da legalidade e da verdade material. Ademais, compulsando os autos verifico que o contribuinte teve ciência dos motivos pelos quais o crédito foi lançado, bem como teve o momento para prestar esclarecimentos, Ou seja, foi-lhe conferido argumentar em vários momentos do processo e não apenas em sede de recurso, o que lhe garantiu o direito de peticionar, o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Não obstante alegar a violação ao princípio da legalidade, o Recorrente aduziu violação ao princípio da verdade material.

Ao sustentar tal argumento, o Município recorrente afirmou que, mesmo diante da demonstração do erro de fato nas declarações ao FISCO por meio de GFIPs, o autor do procedimento fiscal finalizou a fiscalização e constituiu novamente os créditos devidos pelas contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas.

Ocorre que, sob o argumento de ter ocorrido apenas erro de fato, desprovido de qualquer ausência de recolhimento das contribuições exigidas no lançamento em comento, o Recorrente aduz que a fiscalização deveria ter se atentado para a existência do recolhimento de todas as contribuições, havendo apenas um equívoco nas suas declarações e recolhimentos, o que ensejaria um entendimento diverso do alegado.

Contudo, o alegado pelo Recorrente não corresponde à realidade dos fatos, posto que restou cabalmente demonstrada a ausência de recolhimento das contribuições ora exigidas, retirando-se, de forma cabal, a possibilidade de violação ao princípio da verdade material da esfera de direito do Município de Restinga.

### **Da sujeição passiva**

O recorrente aduz ainda, a nulidade da autuação, por visualizar erro quanto à identificação do sujeito passivo do auto de infração em vergaste, contudo, cumpre demonstrar que não procedem suas alegações.

Compulsando-se os autos, conclui-se que a autuação em comento foi lavrada em nome do Município de Restinga, entidade dotada de personalidade jurídica, sendo posteriormente identificada a Prefeitura Municipal de Restinga como órgão responsável pelos fatos detalhados no lançamento em fustigo, com a devida identificação do sujeito passivo por meio do CNPJ.

Ocorre que, conforme disposto no artigo 259 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, são consideradas empresas em relação aos segurados não abrangidos por regime próprio de Previdência Social os órgãos públicos da Administração Pública, sujeitando-se, em relação aos segurados, ao cumprimento das obrigações principais e acessórias, incluindo-se o recolhimento das contribuições em comento.

Ademais, no que se refere à intimação realizada na pessoa do Prefeito Municipal, saliente-se que esta se coaduna com a disposição contida no Código de Processo Civil. Veja-se:

*Art.12.Serão representados em juízo, ativa e passivamente:*

*(...)*

*II-o Município, por seu Prefeito ou procurador;*

Demonstrada a inexistência do vício alegado, não há nulidade a macular o lançamento de ofício.

### **Da multa moratória**

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 8% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 24% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 60% 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. 35-A, 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. 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:*

*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. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício

prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício 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.

### Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada aos fatos geradores ocorridos até novembro de

Processo nº 13855.723240/2011-38  
Acórdão n.º **2302-003.332**

**S2-C3T2**  
Fl. 1156

---

2008, a penalidade prevista no 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, caso seja mais benéfica para o contribuinte, afastando nesse período toda e qualquer aplicação de multa de ofício.

É como voto.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2014.

Leonardo Henrique Pires Lopes.

## Voto Vencedor

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

Ouso discordar, *data venia*, do entendimento esposado pelo Ilustre Relator 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 impositivo, 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 - CRPS; (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) setenta 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 em Auto de Infração de Obrigação Principal, referente a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro/2007 a dezembro/2008.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante Auto de Infração de Obrigação Principal, 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 lançamentos Fiscais de ofício, 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 batizada de “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).*

*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.

Nesse 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.

***ELSE*** art. 35 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 referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*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 apenação 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, o insigne Conselheiro Relator 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 o preclaro Relator 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), por considerar que tal penalidade era inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008. 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.

Se nos antolha não proceder o argumento de que a penalidade referente à multa de ofício era inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008.

Conforme acima demonstrado, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, antes do advento da MP nº 449/2008, encontrava-se disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. De outro eito, após o advento da MP nº 449/2008, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício passou a ser regida pelo disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela citada MP nº 449/2008.

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) preveem 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, ou seja, penalidades de idêntica natureza jurídica.

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 inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese específica, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estampada no art. 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 encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

De fato, encerrado o Processo Administrativo Fiscal e restando definitivamente constituído, no âmbito administrativo, o crédito tributário, não sendo este satisfeito espontaneamente pelo Sujeito Passivo no prazo normativo, tal crédito é inscrito em Dívida Ativa da União, pra subsequente cobrança judicial.

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 janeiro/2007 a dezembro/2008, 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 as competências até novembro/2008, inclusive, 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, e em conformidade com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, para as competências a contar de dezembro/2008, inclusive, em atenção ao princípio *tempus regit actum*.

### **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 lançamento de ofício obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, observado em qualquer caso, 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.