



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

Processo n° 15215.720058/2011-96
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.520 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2013
Matéria Autos de Infração: Obrigações Acessórias e Principais
Recorrente ÁGUAS VERMELHAS PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESTINADAS A SEGURIDADE SOCIAL E A TERCEIROS. INCIDÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS (CFL 30, 35, 38, 59, 66, 77, 78). MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A empresa deverá recolher a contribuição do segurado bem como a contribuição a seu cargo incidente sobre a remuneração paga aos trabalhadores a seu serviço no prazo legal.

Considera-se não impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte, não mais podendo ser debatida na fase recursal.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

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 nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela 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%.

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto divergente, devendo a multa ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei nº. 8.212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº. 449 de 2008, vencida a Conselheira Relatora e o Conselheiro Leo Meirelles do Amaral, que entenderam que a multa aplicada deve ser reduzida em decorrência do descumprimento das obrigações principais ao percentual de 20% até novembro/2008, fixando o percentual de 75% nas demais competências. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva fará o voto divergente.

Liege Lacroix Thomasi – Presidente.

Juliana Campos de Carvalho Cruz - Relatora.

Arlindo da Costa e Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Arlindo da Costa e Silva, André Luis Marsico Lombardi, Bianca Delgado, Leo Meirelles do Amaral e Juliana Campos de Carvalho Cruz.

Relatório

Trata-se o Auto de Infração de resultado da ação fiscal levada a efeito em face do Município de Águas Vermelhas em decorrência da constatação das seguintes infrações:

1 – OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS:

1.1 - DEBCAD 37.349.555-2 – valor total originário de R\$ 995.037,55, refere-se a exigência de contribuição destinada a Seguridade Social, a cargo da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidente sobre valores excluídos indevidamente da folha de pagamento, bem como aos fatos geradores verificados nos empenhos relativos aos empregados (contratados, comissionados, efetivos e agentes políticos), contribuintes individuais e transportadores autônomos e ainda glosa de compensação indevidamente considerada pelo contribuinte nas GFIPs das competências 09/2008 e 10/2008.

1.2 - DEBCAD 37.349.551-0 – no valor total originário de R\$ 74.677,79 referente à contribuição social não descontada e R\$ 166.150,34 referentes à contribuição social descontada dos segurados empregados e contribuintes individuais, não repassada em época própria à Seguridade Social. As contribuições não foram declaradas em GFIP.

1.3 - DEBCAD 37.349.552-8 – no valor total originário de R\$ 2.371,00 referente às contribuições destinadas a Outras Entidades – Terceiros (SEST e SENAT), calculadas sobre os pagamentos efetuados aos transportadores autônomos e não recolhidas à Previdência Social.

1.4 - DEBCAD 37.349.554-4 – no valor total originário de R\$ 814.294,14 referente a exigência de contribuição destinada a Seguridade Social, a cargo da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, calculada sobre os valores apurados por arbitramento com base nas declarações efetuadas pela Prefeitura ao Tribunal de Contas (balancete orçamentário) e a Receita Federal do Brasil (DIRF) relativos aos segurados empregados (contratados, comissionados, efetivos e agentes políticos) e contribuintes individuais, não declarados em GFIP.

1.5 - DEBCAD 37.349.553-9 – no valor total originário de R\$ 435.954,04 referente à contribuição social não descontada dos segurados empregados e contribuintes individuais apuradas por arbitramento, não declaradas em GFIP.

2 - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS:

2.1 - DEBCAD 37.341.633-4 (CFL 30) – o contribuinte no período de 01/2007 a 13/2007 e 12/2009, remunerou segurados empregados e contribuintes individuais, conforme anexos “PLAN 005” – “RESCISÕES” e “EMP 01 a 04”, sem, contudo, incluí-los em folha de pagamento, configurando infração a Lei 8.212/1991, artigo 32,

inciso I, c/c o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, artigo 225, inciso I, e § 9º. A multa foi aplicada com base nos arts. 92 e 102 da Lei 8.212/91 e arts. 283, inciso I, alínea “a”, e 373 todos do RPS, no valor de R\$ 1.524,43.

2.2 - DEBCAD 37.341.636-9 (CFL 35) – o contribuinte apresentou arquivos magnéticos de 2009, em versão errada do MANAD, bem como apresentou arquivo com omissão (2007, 2008 e 13/2009) e com incorreções, configurando infração prescrita no art. 32, inciso III, § 11, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela MP 449/08, convertida na Lei 11.941, de 2009, c/c art. 225, inciso III, do RPS.

2.3 - DEBCAD 37.341.637-7 (CFL 38) – deixou de apresentar documentos solicitados no Termo de Início de Procedimento Fiscal e nos Termos de Intimação Fiscal nº 001, 002, 14136139 e 003: declarações emitidas pelos contribuintes individuais e/ou servidores que prestaram serviços a Prefeitura e que contribuíram para a Previdência Social, até o teto máximo, conforme previsto na Instrução Normativa 03/2005, artigo 81, e IN 971/2007, artigos 64, 67 e 78 - § 3º, de 2007; termos de rescisão de 2007; tabela de incidência gerada pelo Sistema de folha de pagamento (2007 e 2009); leis de criação/extinção de regime próprio de previdência social; cópia da lei que extinguiu o Regime Próprio ou declaração de que o Município nunca possuiu Regime Próprio; Resumo Geral das folhas de pagamento de todos os segurados, rubricados pela Prefeitura (2007 a 2008, inclusive 13º salário); memória de cálculo, por competência das compensações efetuadas nas GFIPs de 12/2006, 09/2008 e 10/2008, indicando, inclusive, a que se referem. Infringência: Lei 8.212/1991, artigo 33, §§ 2º e 3º, com redação da MP 449, de 2008, convertida na Lei 11.941, de 2009, c/c o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, artigos 232 e 233, parágrafo único. A multa foi aplicada com base nos artigos 92 e 102 da Lei 8.212/91, c/c arts. 283, inciso II, alínea “j”, e 373, todos do RPS, no valor de R\$ 15.244,14.

2.4 - DEBCAD 37.349.548-0 (CFL 59); a prefeitura deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, nas competências 01/2007 a 13/2007 (Planilha 007), infringindo a Lei 8.212/1991, artigo 30, inciso I, alínea “a” e Lei 10.666/2003, artigo 4º “caput”, c/c o Regulamento da Previdência Social, de 1999, artigo 216, inciso I, alínea “a”. A multa foi aplicada com base nos artigos 92 e 102 da Lei 8.212/91, c/c arts. 283, inciso I, alínea “g”, e 373, todos do RPS, no valor de R\$1.524,43.

2.5 - DEBCAD 37.349.549-8 (CFL 66); a prefeitura deixou de manter atualizado o LTCAT – Laudo Técnico das Condições do Ambiente do Trabalho (ou PPRA – Programa de Prevenção de Riscos Ambientais) com referência aos agentes nocivos no ambiente de trabalho, conforme declaração anexa (DECL), infringindo o disposto na Lei 8.213/1991, artigo 58, § 3º, na redação dada pela Lei 9.528/1997, c/c Regulamento da Previdência Social, de 1999, artigo 68, § 4º. A multa foi aplicada com base nos artigos 133 e 134 da Lei 8213/91, c/c arts. 283, inciso II, alínea “n” e 373 do RPS, no valor de R\$ 15.244,14.

2.6 - DEBCAD 37.341.635-0 (CFL 77); a prefeitura entregou, via Conectividade Social, as GFIPs de 11/2008, 01/2009, 02/2009, e 03/2009, em 22/12/2008, 15/4/2009, 15/4/2009 e 15/4/2009, respectivamente, em atraso, como comprovado no anexo “GFIP EM ATRASO”. Infringência: Lei 8.212/1991, artigo 32, inciso IV e § 9º, com a redação dada pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A multa foi aplicada com fundamento no art. 32-A, *caput*, inciso I e §§ 1º, 2º e 3º, da Lei 8.212/91, com

redação dada pela MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09, respeitado o disposto no Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, alínea “c”, no valor de R\$ 4.067,03.

2.7 - DEBCAD 37.341.634-2 (CFL 78); a prefeitura apresentou GFIP, competências 01/2007 a 12/2007, 02/2007 e 09/2008 a 11/2008, com incorreções ou omissões, relacionadas a fato gerador, conforme Planilhas 002, 003, 004 e 006, em anexo, infringindo o art. 32, inciso IV da Lei 8212/91, com a redação dada pela MP 449/08, convertida na Lei 11.941/2009. Foi aplicada multa, nas competências 01/2007 e 02/2007 e de 09/2008 a 11/2008, nos termos da Lei 8.212/1991, artigo 32 A, *caput*, inciso I e §§ 2º e 3º, incluídos pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, respeitado o Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, alínea “c”, no valor de R\$ 2.500,00.

No relatório fiscal às fls. 70/86, informou o agente fazendário que o Município deixou de apresentar os documentos relacionados aos fatos geradores (item 2.10.3) e os arquivos magnéticos - no formato MANAD - das folhas de pagamento e da contabilidade (item 2.10.4). Ao final, restou constatado que a partir de 17/12/2001, o Regime Próprio do Município de Águas Vermelhas foi extinto, conforme Lei Municipal nº 032/2001 (item 2.10.1).

Relatou, ainda, o auditor que na infração prevista no art. 32, IV e §9º da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela MP 449/08 convertida na Lei 11.941/09 (CFL 78), ocorrendo as condutas de "não recolher" e "não declarar as contribuições" ou "não recolher" e "declarar com omissões/incorreções as contribuições", sendo estas previstas no art. 35 da Lei 8.212/91, deverá ser aplicada a multa de 75% no lançamento de ofício na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Assim, no período de jan/2007 a out/2008 foi aplicada a multa de 75% nos lançamentos de ofício. Em relação a competência de novembro/2007, foi aplicada a multa de mora de 24% pela conduta de não recolher (fls. 83).

Às fls. 1103/1104 foi apresentada, tempestivamente, impugnação.

Encaminhados os autos à DRJ/BH, foi mantido o crédito tributário sob o argumento de que o contribuinte deixou de contestar parte do lançamento, bem como, de apresentar prova documental no momento oportuno (fls. 1107/1114).

Intimada da decisão, apresentou Recurso Voluntário, alegando cerceamento de defesa por está o Município impossibilitado de prestar as informações solicitadas por culpa da empresa de sistema de informática, contratada pela gestão anterior, que não disponibilizou o acesso aos dados. Mais adiante, afirmou que o arquivo MANAD foi enviado em 2009 na versão que estava disponibilizada à época e que nos períodos de 2007 e 2008 o não envio ocorreu por não terem sido disponibilizados os dados pela empresa de informática responsável pelo arquivo (fls. 1118/1121).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz, Relatora.

O Recurso é tempestivo, logo, passo ao exame do mérito.

Refere-se a presente autuação a cobrança de contribuições previdenciárias relacionadas a cota patronal, segurados, contribuinte individual, transporte autônomos e multa decorrente do descumprimento de obrigações acessórias (AI 30, 35, 38, 59, 66, 77, 78).

Em decorrência da ação fiscal foram lavrados os seguintes autos de infração: **a)** DEBCAD 37.349.555-2 (contribuição destinada a Seguridade Social, a cargo da empresa e do GILRAT); **b)** DEBCAD 37.349.551-0 (referentes à contribuição social descontada dos segurados empregados e contribuintes individuais, não repassada em época própria à Seguridade Social); **c)** DEBCAD 37.349.552-8 (terceiros - SEST e SENAT); **d)** DEBCAD 37.349.554-4 (contribuição destinada a Seguridade Social, a cargo da empresa calculada sobre os valores apurados por arbitramento); **e)** DEBCAD 37.349.553-9 (contribuição social não descontada dos segurados empregados e contribuintes individuais apuradas por arbitramento); **f)** DEBCAD 37.341.633-4 (AI 30); **g)** DEBCAD 37.341.636-9 (AI 35); **h)** DEBCAD 37.341.637-7 (AI 38); **i)** DEBCAD 37.349.548-0 (AI 59); **j)** DEBCAD 37.349.549-8 (AI 66); **k)** DEBCAD 37.341.635-0 (AI 77), e, por fim; **l)** DEBCAD 37.341.634-2 (AI 78).

No recurso, alegou o contribuinte cerceamento de defesa, posto que estava impossibilitado de prestar algumas informações solicitadas por culpa da empresa que detinha o sistema de informática da Prefeitura na gestão anterior. Por causa disso, ingressou com ação judicial (cautelar) em face da empresa prestadora de serviço para o fim de ter acesso aos dados. Todavia, aduziu o contribuinte, que a voracidade em arrecadar levou a autoridade administrativa a lavrar os respectivos lançamentos sem, ao menos, aguardar o desfecho judicial.

Ocorre que a referida ação judicial não vincula a autoridade fazendária, posto que além de não traduzir em enunciado prescritivo destinado a inibir o lançamento, a decisão produz efeitos apenas entre as partes litigantes.

Neste contexto, o desfecho judicial que poderia ensejar alguma influência na presente ação fiscal teria que ser proferido pelo Supremo Tribunal Federal mediante edição de súmula com efeito vinculante aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Vejamos o que dispõe o art. 103-A da Constituição Federal regulamentado pela Lei nº 11.417/06:

"Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)."

"Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão."

O ato administrativo deve está pautado na legislação em vigor. Havendo infração à norma tributária, nos termos do art. 142 do CTN, obrigada está a autoridade fazendária em lançar o crédito tributário. Não é demais lembrar que o princípio da legalidade rege as autuações fazendárias. Eis o disposto no art. 37 da CF/88 c/c art. 142 do CTN:

" Constituição Federal:

Art. 37 - A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência..." (grifo nosso)

"Código Tributário Nacional:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível." (grifo nosso)

A norma tributária impõe ao contribuinte a responsabilidade pela infração praticada, independentemente da intenção de seu agente ou do responsável, da efetividade, natureza e extensão dos

efeitos do ato. O fato da Prefeitura ter problemas com a empresa que lhe presta os serviços relacionados ao fornecimento de dados concernentes à regularidade das contribuições previdenciária não é argumento válido para afastar a penalidade. Assim prescreve o art. 136 do CTN:

"Art. 136 - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."

Desse modo, não há que se falar em cerceamento de defesa, uma vez que os princípios do contraditório e ampla defesa, previstos no art. 5º, inciso LV, da CF/88, foram devidamente respeitados.

Quanto a afirmação do contribuinte de que enviou seus arquivos, relativos ao período de 2009, na versão correta prevista no Manual Normativo de Arquivos Digitais - MANAD. Embora no relatório fiscal o agente fazendário tenha constatado o envio do arquivo magnético, afirmou que por ter sido enviada na versão errada (002), foi devolvido em 10/06/2011 para acerto. Todavia, até a presente data o Município não reenviou tal como deveria, perpetuando a infração.

Em relação aos períodos de 2007 e 2008, em vista da ausência de contestação, considera-se a matéria como não impugnada, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. Assim estabelecem os arts. 16, inciso III e 17 do Decreto 70.235/72 c/c art. 8º da Portaria da RFB nº 10.875/07:

"Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

...

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."

"Portaria da RFB nº 10.875/07

Art. 8 º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada."

Em relação a cobrança das contribuições sociais dos prestadores de serviços autônomos de transporte, afirmou o sujeito passivo tratar-se de mero equívoco no código de recolhimento que não ensejou prejuízo, uma vez que, o pagamento das verbas previdenciárias ocorreu de forma correta. Tais alegações são evasivas e genéricas, porquanto desacompanhadas de qualquer comprovação.

No que tange à aplicação da multa de mora para o período anterior à instituição da Lei 11.941/09, em julgamentos pretéritos adotei o posicionamento segundo o qual a multa aplicada quando do lançamento deveria ser aquela disposta no art. 35 da Lei 8.212/91, limitando o escalonamento ao percentual de 75%, conforme nova redação dada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91, em respeito à retroatividade benigna da norma (art. 106, inciso II, 'c', do CTN).

No entanto, aprofundando o estudo do tema, achei por bem alterar o meu entendimento e, para o caso, no período de 01/2007 a 11/2008, aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 com redação dada pela MP 449/08 em decorrência da retroatividade benigna, reduzindo o percentual a 20%. Explico.

No período em comento estava em vigor o art. 35 da Lei nº 8.212/91 cuja norma, na sua redação original, regulamentava a incidência da multa de mora sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, era agrupada em percentuais distintos a depender da data do pagamento da exação. Quanto mais distante do dia do vencimento, maior o percentual. A penalidade era aplicada pelo atraso no pagamento, existindo ou não ação fiscal. Assim prescrevia:

"Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

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

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

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

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

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. " (grifo nosso)

Posteriormente, com a criação da MP 448/09 convertida na Lei nº 11.941/09, a legislação ordinária de 1991 sofreu alterações significativas. A partir de então, o atraso no pagamento das contribuições sociais passou a ser conduta punida pela multa de mora ou multa de ofício. A aplicação de uma ou de outra estaria vinculada a existência de ação fiscal.

Com efeito, a cobrança do tributo seguida de lançamento era condição para incidência da **multa de ofício** tipificada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (com redação da pela Lei nº 11.941/09) a qual remetia aos percentuais fixados no art. 44 da Lei no 9.430/96:

"Art. 35-A: Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996".

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal..."

Em relação a **multa de mora**, o percentual passou a ser fixado em 20% nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96. Vide transcrição:

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

"Art. 61 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três

centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

Do cotejo entre a antiga norma e aquela estabelecida após o advento da MP 449/08, infere-se que a multa de mora passou a incidir de forma mais benéfica para o contribuinte a partir de dezembro/2008, porquanto limitada a 20% (vinte por cento).

Sob a ótica da incidência do art. 106, inciso II, alínea 'c' do CTN, a lei mais benéfica deve ser aplicada ao fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

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

Neste contexto, em relação a ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias até novembro/2008, por inexistir previsão para a multa de ofício, deve incidir a penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (multa de mora), entretanto, limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/08 (art. 35 da Lei 8.212/91 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Este entendimento vem sendo adotado pela 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª TO cujo julgado, de relatoria do Conselheiro Mauro José Silva (Acórdão nº 999.999 - PAF 10805.003371/2007-16), transcrevo abaixo:

"LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA 'C', DO INCISO II, DO ARTIGO 106

DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança do regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea 'c', do inciso II, do art. 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%"

Como dito inicialmente, se no passado adotava o posicionamento segundo o qual a multa aplicada quando do lançamento deveria ser aquela disposta no art. 35 da Lei 8.212/91 (multa de mora), limitando o escalonamento ao percentual de 75% conforme nova redação dada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício) subsumida a hipótese à retroatividade benigna da norma (art. 106, inciso II, 'c', do CTN); no presente, considero que a comparação das normas deve ocorrer entre institutos da mesma natureza. Logo, multa de mora 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).

Logo, a partir de dezembro/2008 é indubitável a incidência do novo regramento constante no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício). Antes, porém, até novembro/2008 deve ser aplicado o percentual de 20%, sem qualquer agravamento por não restar comprovada a existência de fraude, dolo ou simulação.

Por fim, não menos importante, considerando que as multas devem ser aplicadas de forma isolada, por descumprimento das obrigações acessórias ou principais, reputo válidas as penalidades descritas no relatório fiscal, a seguir:

01) AIOA: 37.341.633-4 (FL 30)

Valor: R\$ 1.524,43

Multa: arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91; arts. 283, I, 'a' e art. 373 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99

02) AIOA: 37.341.636-9 (FL 35)

Valor: R\$ 15.244,14

Multa: arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91; arts. 283, II, 'b' e art. 373 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99

03) AIOA: 37.341.637-7 (FL 38)

Valor: R\$ 15.244,14

Multa: arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91; arts. 283, II, 'j' e art. 373 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99

04) AIOA: 37.349.548-0 (FL 59)

Valor: R\$ 1.524,43

Multa: arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91; arts. 283, I, 'g' e art. 373 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99

05) AIOA: 37.349.549-8 (FL 66)

Valor: R\$ 15.244,14

Multa: arts. 133 e 134 da Lei nº 8.213/91; arts. 283, II, 'n' e art. 373 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99

06) AIOA: 37.341.635-0 (FL 77)

Valor: R\$ 4.067,03

Multa: art. 32-A, *caput*, inciso II e parágrafos 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.212/91 com redação dada pela MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, respeitado o disposto no art. 106, II, 'c', do CTN (Lei nº 5.172/66).

07) AIOA: (CFL 78)

Valor: R\$ 2.500,00

Multa: art. 32-A, *caput*, inciso I e parágrafos 2º e 3º da Lei nº 8.212/91 com redação dada pela MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, respeitado o disposto no art. 106, II, 'c', do CTN (Lei nº 5.172/66).

Por todo o exposto,

CONHEÇO do Recurso Voluntário, por tempestivo, para dar-lhe parcial provimento, apenas para reduzir a multa aplicada em decorrência do descumprimento das obrigações principais ao percentual de 20% até novembro/2008, fixando o percentual de 75% nas demais competências.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de Junho de 2013.

Juliana Campos de Carvalho Cruz. Relatora.

Voto Vencedor

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

Ouso discordar, *data maxima venia*, do entendimento esposado pela Ilustre Relatora relativo ao regime jurídico aplicável à determinação da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

E para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio juris* que ora se esculptura, atine-se que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

JULIET:

*"Tis but thy name that is my enemy;
Thou art thyself, though not a Montague.
What's Montague? it is nor hand, nor foot,
Nor arm, nor face, nor any other part
Belonging to a man. O, be some other name!
What's in a name? that which we call a rose
By any other name would smell as sweet;*

*So Romeo would, were he not Romeo call'd,
Retain that dear perfection which he owes
Without that title. Romeo, doff thy name,
And for that name which is no part of thee
Take all myself".*

William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600.

O caso ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno 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.

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 nas NFLD nº 37.349.555-2, 37.349.551-0, 37.349.552-8, 37.349.554-4 e 37.349.553-9, referentes a fatos geradores ocorridos nas competências de Janeiro/2007 a dezembro/2009.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante as Notificações Fiscais de Lançamento de Débito acima indicadas, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal há que ser dimensionalizada, no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “*multa de mora*”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não incluídas em notificações Fiscais, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado, no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

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

ELSE art. 35, I da Lei nº 8.212/91.

Traduzindo-se do “*computês*” para o “*juridiquês*”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições

previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

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

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de penalidade pecuniária, então denominada “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, nessa ordem, agora encontram-se dispostos em separado, diga-se, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

No novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

IF lançamento de ofício **THEN** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

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 denominada “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela

(penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício).

De tal equívoco, no entendimento deste Subscritor, resultou no voto de relatoria a aplicação retroativa de penalidade prevista para uma infração mais branda (descumprimento de obrigação principal não inclusa em lançamento de ofício) para uma infração tributária mais severa (descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício). Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, 'c' do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, *in casu*, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício. *Lé com lé, cré com cré* (Jurandir Czaczkes Chaves, 1967).

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, 'c' do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96 só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) prevêm uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº

9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.

- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%.

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

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa de mora 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.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, 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 de recolhimento trazida 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.

CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, voto no sentido de o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal lançado 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.

Processo nº 15215.720058/2011-96
Acórdão n.º **2302-002.520**

S2-C3T2
Fl. 225

É como voto

Arlindo da Costa e Silva – Redator designado

CÓPIA