



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

Processo nº 15504.020586/2009-71
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2302-003.248 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente TELEMIG CELULAR S/A (TELEFÔNICA BRASIL S/A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO. ART. 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Se a definição legal do fato gerador da contribuição previdenciária da empresa apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991), consequentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atrai-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, desde que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação.

Destarte, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a atuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Súmula CARF nº 99.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo a decadência das competências de 01/2004 a 11/2004, inclusive, por força da aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, devendo a multa aplicada ser calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Vencidos na votação os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da MP nº 449/2008 c/c art. 61, da Lei nº 9.430/96).

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que, após diligência fiscal, julgou procedente em parte a impugnação da recorrente, mantendo parte do crédito tributário lançado. Em razão do valor exonerado, foi interposto recurso de ofício (inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/72)

Adotamos trecho, com destaques nossos, do relatório do decisório do órgão *a quo* (fls. 416 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

*Trata-se de auto de infração em desfavor da TELEMIG CELULAR S/A, referente à **parte segurados**, cujo lançamento é decorrente de **divergências** entre as folhas de pagamento, em arquivos digitais em leiaute MANAD, e as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP's entregues no período de 01/2004 a 13/2005.*

(...)

O sujeito passivo, às fls. 43/64, assim impugnou o lançamento:

(...)

Diante das matérias fáticas apresentadas em impugnação, o processo foi encaminhado em diligência para que a fiscalização se pronunciasse quanto à correção dos recolhimentos, considerando as alegações de erros nos arquivos MANAD e as alegações de acerto dos valores informados em GFIP.

Os documentos requisitados, em diligência fiscal, foram apresentados para o período de apuração 01/2004 a 13/2005, constando de arquivos digitais da GFIP, arquivos digitais das folhas de pagamento com leiaute e formato previstos de acordo com o MANAD, balancetes contábeis em meio digital, e Livro Diário e Razão em arquivos digitais.

*Da análise dos arquivos apresentados à fiscalização, **foram procedidas às correções** dos valores apurados, conforme demonstrativos de fls. 478/566 do processo principal nº 15504.020585/2009-27.*

*A fiscalização ainda registrou que **aplicou, para efeito de decadência, a regra do inciso I do artigo 173 do CTN em razão de que teria sido configurada a hipótese de sonegação.***

À fl. 344, consta requerimento do autuado para que seja feita a retificação da qualificação da parte para VIVO PARTICIPAÇÕES S/A em razão da incorporação da TELEMIG CELULAR S/A por aquela empresa, conforme documentos

anexos. 2.200-2 de 24/08/2001

*Observa-se que foi juntado, às fls. 372/376, Protocolo e Justificativa de **Incorporação da Telemig Celular S.A pela Vivo Participações S.A.**, e com data posterior, em 11.05.2010, a de formalização do presente auto de infração, de 31.12.2009.*

Também, no mesmo requerimento, foi solicitado que as publicações e as intimações, no curso do presente processo, sejam feitas, exclusivamente, em nome do Dr. João Dácio Rolim, inscrito na OAB/MG 822-A.

*Já, à fl. 377, consta **novo requerimento, agora para alterar a parte para TELEFÔNICA BRASIL S/A., que seria incorporadora da VIVO PARTICIPAÇÕES S/A.***

Nesse último requerimento, foi reiterado o pedido de que as publicações e as intimações, no curso do presente processo, sejam feitas, exclusivamente, em nome do Dr. João Dácio Rolim, inscrito na OAB/MG 822-A.

O processo retornou à Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, de acordo com o Despacho de fl. 635 do processo principal nº 15504.020585/2009-27, e com a informação de que, em relação à diligência, conhecida pela impugnante em 01.09.2011, não houve apresentação de manifestação / aditamento de defesa.

Como afirmado, após diligência fiscal, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada julgou procedente em parte (fls. 415 e seguintes) e, em razão do valor exonerado, foi interposto recurso de ofício (inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/72). Outrossim, cientificada da decisão, a recorrente apresentou, tempestivamente, o recurso de fls. 443 e seguintes, no qual alega:

- decadência das competências anteriores a dezembro de 2004, por força do art. 150, § 4º, do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Recurso de Ofício. Como visto, diante das matérias fáticas apresentadas em impugnação, o processo foi encaminhado em diligência para que a fiscalização se pronunciasse quanto à correção dos recolhimentos, considerando as alegações de erros nos arquivos MANAD e as alegações de acerto dos valores informados em GFIP.

A revisão do trabalho fiscal redundou na retificação do lançamento, que teve por supedâneo apenas matéria fática, decorrendo diretamente da apresentação de novos arquivos digitais, tornando as questões superadas, incontroversas, tanto que sequer houve manifestação da recorrente a respeito dos novos valores.

Sendo assim, não há razão pela qual esta instância julgadora discordar do trabalho fiscal e, conseqüentemente, da revisão procedida por intermédio do julgamento de primeira instância. Destarte, nega-se provimento ao recurso de ofício.

Decadência. Alega a recorrente, decadência das competências anteriores a dezembro de 2004, por força do art. 150, § 4º, do CTN.

De início, é preciso considerar que, embora a autoridade fiscal tenha afirmado, em diligência, que, aplicou a regra decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, em razão de “que na referida ação fiscal ficou configurado a hipótese de sonegação” (fls. 480 do processo principal nº 15504.020585/2009-27), o que se constata dos autos é que a fiscalização apurou apenas diferenças mensais entre os valores informados em folha de pagamento (arquivos em leiaute MANAD) e a GFIP. Tanto o relatório fiscal de fls. 39 e seguintes quanto a informação fiscal são inespecíficos quanto à conclusão de que houve sonegação. Tal tese também não parece ter sido acatada no decisório de primeira instância.

Portanto, resta indagar se houve pagamento antecipado. É cediço que **o pagamento antecipadamente realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, § 4º, do CTN em relação aos fatos geradores para os quais houve o pagamento antecipado.** Assim, se há recolhimento em uma determinada competência e não em outra, àquela competência seria aplicável a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, mas não a esta, que seguiria o disposto no artigo 173, I, do CTN, quanto ao cálculo do prazo decadencial.

Ocorre que, quanto às contribuições previdenciárias, temos ainda a particularidade de ela ser integrada por diversas rubricas ou levantamentos, que são as parcelas integrantes da totalidade da remuneração. Por tal especificidade, indaga-se, de forma recorrente, se o fato gerador, e conseqüentemente o pagamento, deve ser analisado por rubrica/levantamento ou pela totalidade da remuneração no mês.

Antes, porém, é preciso justificar que a expressão *fato gerador*, está sendo utilizada aqui de forma equivalente à *hipótese de incidência*, indicando “tanto aquela figura

conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54).

Pois bem. O Código Tributário Nacional define o fato gerador como a situação definida em lei como *necessária e suficiente* à sua ocorrência. Então, voltando à questão tratada, pergunta-se: qual é esta situação necessária e suficiente para a configuração da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária? Vejamos o quadro normativo para chegarmos a uma conclusão.

O art. 195, I, *a*, da CF, estipula os limites da instituição de contribuições previdenciárias, estabelecendo, assim, o seu arquétipo constitucional. Sem especificação muito pormenorizada do fato gerador das aludidas contribuições, dispõe que são devidas pela empresa e que incidem sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados.”

Subordinado a tais ditames e concretizando a hipótese de incidência/fato gerador, os incisos I, II e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 são repetitivos ao estipularem que a contribuição previdenciária das empresas incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título “no decorrer” ou “durante o mês”.

Do cotejamento dos referidos dispositivos, extraímos os elementos essenciais da hipótese de incidência / fato gerador, de sorte que podemos concluir que o legislador não atomizou o fato gerador da contribuição previdenciária tomando por base cada levantamento ou cada rubrica. Pelo menos não há menção expressa neste sentido.

Da mesma forma ocorre com a contribuição do segurado. Vejamos a contribuição dos segurados empregados e avulsos, a qual leva em consideração o denominado salário-de-contribuição mensal (art. 20 da Lei nº 8.212/91), que está definido no inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 com critérios semelhantes aos da contribuição da empresa, naquilo que nos interessa. Para o referido dispositivo legal, o salário-de-contribuição corresponde à “totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês”. Depreende-se da análise atenta do dispositivo legal que, novamente, o legislador congrega todos os rendimentos daquela competência em um único instituto – salário-de-contribuição. É verdade que o salário-de-contribuição representa a base de cálculo, e não propriamente o fato gerador, todavia, o corte temporal (mensal) e quantitativo (totalidade) da descrição indica, novamente, que **a situação necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador é o pagamento ou crédito da totalidade da remuneração, “no decorrer” ou “durante o mês”.**

Voltando para a contribuição da empresa, se consideramos que a Lei nº 8.212/91, ao estabelecer que a contribuição previdenciária incide “sobre o total das remunerações” pagas ou creditadas a qualquer título no “decorrer” ou “durante o mês” (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991) está definindo o seu fato gerador, podemos concluir que este fato gerador constitui-se da totalidade da remuneração no mês e não de cada parcela, rubrica ou levantamento isoladamente.

Se a definição do fato gerador apóia-se na totalidade da remuneração no decorrer do mês, conseqüentemente, todo e qualquer pagamento acaba por se referir à totalidade no mês, e não àquela rubrica ou levantamento específico – veja-se novamente a definição da alíquota para segurados empregados e avulsos. Assim, havendo alguma antecipação de pagamento, atraindo-se, para toda aquela competência, para todo aquele fato gerador, a aplicação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN.

Ocorre que, em razão da persistência da divergência, este Conselho editou a Súmula CARF nº 99:

SÚMULA CARF Nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Acórdãos Precedentes: 9202-002.669, de 25/04/2013; 9202-002.596, de 07/03/2013; 9202-002.436, de 07/11/2012; 9202-01.413, de 12/04/2011; 2301-003.452, de 17/04/2013; 2403-001.742, de 20/11/2012; 2401-002.299, de 12/03/2012; 2301-002.092, de 12/05/2011.

Destarte, estando comprovado que há recolhimentos a homologar, independentemente da rubrica ou levantamento a que se refira, nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Analisando-se os autos, constata-se que foram lançadas apenas as diferenças entre a folha de pagamento (arquivos em leiaute MANAD) e a GFIP, razão pela qual, para todas as competências, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN. Tendo a recorrente sido foi cientificada da NFLD em dezembro de 2009 (fls. 3), somente poderiam ter sido lançadas competências a partir de 12/2004, restando decadentes, portanto, as competências de 01/2004 a 11/2004, inclusive.

Multas. Direito Intertemporal. Quanto à multa, tendo a recorrente alegado no processo principal nº 15504.020585/2009-27 a novel legislação, cumpre considerar que faz jus à redução da multa em relação a fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 449/2008.

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

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

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

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

b) sete por cento, no mês seguinte;

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

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei

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

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

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

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

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

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em

parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

(destaques nossos)

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

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

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

É sabido que em razão do que dispõe o art. 144 do CTN, vigora com intensidade no Direito Tributário o princípio geral de direito intertemporal do *tempus regit actum*, de sorte que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ocorre que, apesar do

princípio de direito intertemporal citado, o art. 106, II, 'c' do CTN, prevê a retroatividade benigna em matéria de infrações tributárias:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

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

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

Lei nº 8.212/91:

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

Lei nº 9.430/96:

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

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

(...)

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

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

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

legislação superveniente seria mais benéfica (multa de ofício de 75%) **em parte das competências.**

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

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

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso de ofício para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Quanto ao recurso voluntário, CONHEÇO para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, reconhecendo a decadência das competências de 01/2004 a 11/2004, inclusive, por força da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Quanto à multa pelo descumprimento de obrigação principal, devem ser aplicadas as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator