



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

Processo n° 15983.001376/2008-58
Recurso n° 15.983.001376200858 Voluntário
Acórdão n° **2803-01.512 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 17 de abril de 2012
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente MELLO COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/01/2004

EXCLUSÃO DO SIMPLES. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Creditos tributários (contribuições previdenciárias) constituídos por ofício em razão de exclusão do SIMPLES, por Ato Declaratório precluso, objetos de recurso apenas questionando tal fato não podem ser apreciados pela 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do CARF/MF, em razão de incompetência.

SIMPLES. EXCLUSÃO. EFEITOS RETROATIVOS. NATUREZA DECLARATÓRIA.

A lei estabeleceu que o ato de exclusão do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, por fatos já conhecidos pelo contribuinte, tem natureza declaratória, emanando efeitos a fatos anteriores à sua prolação, sujeitam à contribuinte às normas de tributação aplicável às demais contribuintes. Precedentes do STJ com efeitos repetitivos.(REsp n. 1.124.507/MG).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal diversas vezes, inclusive na forma da Súmula Vinculante n. 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme o modalidade de lançamento.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO APRECIADA PELO CARF, ART. 62, DO REGIMENTO INTERNO.

O CARF não pode afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas estritas hipóteses do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. LEI N ° 11.941/09. REDUÇÃO DA MULTA. As multas referentes a declarações em GFIP foram alteradas pela lei nº 11.941/09 o que, em tese, beneficia o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n ° 8.212/91. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, deve-se aplicar a norma mais benigna ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido Em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a). Que a aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §§1º e 3º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, não devendo ser realizada comparação conjunta com as sanções previstas na forma art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato, Leôncio Nobre de Medeiros, Wilson Antônio Junior, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra decisão da DRJ (fls. 172 e seguintes dos autos físicos), que manteve o crédito tributário oriundo à multa aplicada em razão de a empresa ter infringido o disposto no art. 32, inciso IV e parágrafo 3º, acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e parágrafo 5º, também acrescentado pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, em razão de exclusão retroativa do Sistema de Pagamento de Impostos e Contribuições de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES, com efeitos a partir de 01/01/2002, conforme Ato Declaratório de Exclusão DRF/STS nº 68, de 19/11/2008. A ciência do auto de infração inaugural foi em 14.12.2008 (fls. 31 dos autos físicos).

Assim, o recurso veio à presente turma especial para seu julgamento, em que apresentou os seguintes argumentos repetidos em impugnação:

- *tem direito ao devido processo legal, assegurado o direito ao contraditório e à ampla defesa, inclusive no que diz respeito ao duplo grau de jurisdição, não devendo a presente impugnação ser apreciada pelo Delegado da Receita Federal em Santos, para que não se viole o princípio da imparcialidade;*
- *o Lançamento por parte da Autoridade Administrativa nas hipóteses elencadas no art. 149 do CTN, somente poderá ocorrer enquanto não extinto o direito da Fazenda constituir o crédito tributário no prazo previsto no art. 173 do CTN. (..)*
- *Ora, na medida em que os fatos geradores de parte do crédito tributário exigidos no Auto de Infração em referência ocorreram no período de 01.12.2002 até 12.12.2003, sendo que a ciência da Requerente deu-se somente em 12.12.08, tais lançamentos ultrapassaram o prazo legal previsto no artigo 173 do CTN.*
- *tratando-se de débitos declarados em GFIP, fica caracterizado um auto -lançamento pelo próprio contribuinte, e, quando muito, eventuais diferenças de tributos seriam passíveis da cobrança da multa de mora de que trata o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, mas jamais da multa de lançamento de ofício de que trata o art. 44, inciso I, da citada Lei nº 9.430, de 1996, sob pena de violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Mesmo a multa de mora, ainda que aplicável ao caso em tela, somente poderia ser exigida após decisão final a ser proferida nestes autos;*
- *a exclusão do Simples Federal não poderia gerar efeitos retroativos atingindo fatos geradores ocorridos anteriormente a sua edição, sob pena de ferir o princípio da segurança jurídica e o da irretroatividade da lei e ainda, por analogia, o previsto no inciso XXXIX do art. 5º da Constituição Federal, isto é, que não*

há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal. Se a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, não faz tal previsão, não pode uma norma de hierarquia inferior, no caso a Instrução Normativa nº 608, de 9 de janeiro de 2006, fazê-lo, em face do princípio da hierarquia das normas. Portanto, caso mantida a exclusão da Requerente do Simples após Decisão final nos autos do processo administrativo em tela, seus efeitos somente poderão alcançar os fatos geradores ocorridos a partir da edição do Ato Declaratório DRF/Santos nº 68/2008, de 19.11.08, do qual a mesma expressou ciência nos autos em 12.12.2008;

*• na questão posta nos autos, a postura adotada pela Fiscalização Fazendária constitui-se em verdadeira mudança de critérios jurídicos adotado por ocasião dos lançamentos anteriores, ocorridos no período de 01.12.2002 a 31.12.2004. (...) De fato, na questão posta nos autos, o Auto de Infração ora impugnado **foi lavrado, em ato de revisão, quando já transcorridos, aproximadamente, 05 (cinco) anos dos respectivos fatos geradores.** Nas situações da espécie, de há muito pacificouse o entendimento firmado na jurisprudência predominante em nossos Tribunais, quanto et impossibilidade da alteração do Lançamento em ato de revisão, por erro de direito ou mudança de critérios jurídicos por parte dos Agentes Fazendários;*

• em razão da impossibilidade do Ato Declaratório Executivo nº 68, de 19/11/2008, alcançar fatos geradores anteriores a sua edição, o presente auto de infração é nulo, não produzindo, pois, nenhum efeito legal;

*• ao editar o artigo 9º, inciso V. da Lei nº 9.317/96, o legislador, no caso, teve por objetivo único, vedar a adesão ao SIMPLES, das Sociedades Civas Prestadoras de Serviços de "Construção de Imóveis", constituídas por Engenheiros, Arquitetos, etc., ou seja, profissões cujo exercício da atividade dependa de habilitação profissional legalmente exigida, **o que comprovadamente, não é o caso da ora Requerente.** (...) Tanto é verdade, que na qualificação dos sócios integrantes do quadro social da Requerente, não há qualquer menção de que os mesmos exerçam quaisquer das atividades relacionadas no artigo 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96 (...). Dessa forma, a prevalecer o entendimento firmado pela DRF/Santos no Ato Declaratório nº 68/2008, resultou na exclusão da Requerente do SIMPLES, restará malferido o princípio da Legalidade previsto no artigo 5º, inciso, da Constituição Federal;*

• o auto de infração encontra-se eivado de vício formal insanável, na medida em que inserida no crédito tributário exigido a incidência dos juros de mora, pois, consoante pacífica orientação predominante em nossos Tribunais, tal encargo somente é devido após a Decisão final a ser exarada no processo administrativo de que se cuida, quando então a contribuinte

poderá ser considerada em mora. E essa incidência dos juros de mora reveste-se ainda mais de flagrante ilegalidade, na medida em que na atualização dos créditos tributários devidos ao Fisco Federal, utiliza-se a taxa Selic, instituída pelo art. 39, § 40, da Lei no 9.250, de 26 de dezembro de 1995, cuja inconstitucionalidade já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça.

Por final, a Recorrente reforça a questão de que o Ato Declaratório Executivo n. 68/2008 estaria suspenso em razão de manifestação da Contribuinte, alega que a decisão recorrida é nula por afronta aos princípios de ampla defesa e contraditório por não ter deferido os pedidos de diligência e perícia técnica.

O presente relator entendeu em proposta de resolução que o presente julgamento deveria ter sido convertido em diligência em razão de dúvida quanto à conclusão do processo administrativo de exclusão da Recorrente do SIMPLES, se a mesma foi mantida ou não, considerando que não é de competência da presente Turma Especial apreciar tal matéria (art. 2º, inciso V, do Regimento Interno do CARF/MF). Questão essa que vício de origem da constituição dos créditos impugnados. A proposta fora de que convertido em diligência, teria a finalidade de que a autoridade preparadora informasse em qual fase processual encontra-se o Processo Administrativo nº 15983-001.159/2008-68, bem como se o Ato Declaratório Executivo nº 68, de 19/11/2008 fora reformado por alguma decisão posterior, se houve o trânsito em julgado administrativo da última decisão que reformou ou manteve os efeitos do Ato Declaratório Executivo nº 68, de 19/11/2008.

Contudo, em votação da Turma Especial, por maioria com voto de qualidade, a proposta de conversão em diligência fora negada, sob o fundamento de que sob Ato Declaratório de exclusão não incidiria efeito suspensivo, sendo de eficácia imediata. Assim, retorna-se o julgamento do mérito do presente Recurso Voluntário, sob presuposto de que a diligência proposta não será base da presente decisão.

Esse é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Vettorato - Relator

I - O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), contudo o seu conhecimento deve ser parcial..

A razão da parcialidade de conhecimento está na incompetência da presente Turma Especial em anular o crédito tributário questionado com fundamento apenas na ilegalidade ou nulidade do ato de exclusão da Recorrente do SIMPLES (Lei nº 9.317/96 - SIMPLES e a partir de 01/07/2007, vigência da LC nº 123/06 - Simples Nacional).

O ato de exclusão e sua possível anulação fora apreciado em procedimento próprio e diverso, como observado pela decisão *a quo*, não podendo ser rediscutido dentro do procedimento de lançamento de contribuições previdenciárias, porque conforme o art. 2º, inciso V, do Regimento Interno do CARF/MF, a competência para processamento e julgamento de recursos que discutam propriamente essa matéria é da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho.

Assim, as alegações da ilegalidade da exclusão da Recorrente do SIMPLES não devem ser conhecidos, conhecendo-se apenas as demais matérias devolvidas à apreciação.

II - Quanto à alegação de aplicação da decadência na forma do art. 150, §4º, do CTN, a mesma não deve ser acolhida.

Por se tratar de constituição de crédito tributário oriundo de aplicação de sanção por descumprimento de obrigação instrumental (acessória) o lançamento de crédito tributário é realizado de ofício, em especial nos casos de não exibição de documentos e informações solicitadas pela autoridade fiscal. Assim, no presente caso, as regras de decadência do crédito tributário a serem aplicadas não são as definidas para os casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação de pagamento (art. 150, § 4º e art. 156, VII, do CTN), mas das regras destinadas a reger a decadência dos créditos tributários sujeitos ao lançamento de ofício, devendo assim ser observado o disposto nos arts. 156, V, e 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o direito de constituição do crédito tributário será extinto ao termo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, a partir do exercício seguinte ao da infração cometida. Essa é inclusive a orientação jurisprudencial de vários julgados do 2º Conselho de Contribuintes e da 2ª Sessão de Julgamento do CARF/MF, a exemplo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 40, do Códex Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's n os 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, tratando-se de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o artigo 173, inciso I, do CTN, uma vez que a contribuinte omitiu informações ao INSS, caracterizando lançamento de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Ac. 2401-00.567, ,Rel.Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira da 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF/MF, sessão de 03.12.2009 – no mesmo sentido Ac Ac. 206-01.698 do 2º CC)

Por fim, tal matéria foi submetida ao crivo da 1ª. Seção do Superior Tribunal de Justiça, através de Recurso Especial representativo de controvérsia – RESP 973.733, conforme art. 543-C do normativo processual e, segundo a nova redação do art. 62-A do Regimento interno do CARF, de reprodução obrigatória pelos Conselheiros. Reproduzimos excerto da ementa:

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

O aspecto temporal da hipótese de incidência da norma sancionatória é o momento de desobediência da norma tributária de obrigação acessória, que se dá no momento em que ela deveria ser cumprida, mas não é. Assim, por ter sido o Auto de Infração perfectibilizado em 12.12.2012, seguindo a regra acima indicada, o período mais distante que poderia ter atingido pelo lançamento de ofício é o de 01/2003, logo, está correta a autuação neste aspecto.

Logo, neste ponto, não deve ser acolhido o Recurso Voluntário.

III – Quanto aos efeitos retroativos do Ato Declaratório Executivo nº 68, de 19/11/2008, em que os seus efeitos somente afetariam fatos posteriores à notificação do contribuinte sobre o ato.

Deve-se atentar que o art. 15, II, do mesmo diploma é claro em estabelecer que haveria aplicação do regime de apuração tributário normal no mês subsequente à

ocorrência da situação excludente, no caso em questão desde . Tal entendimento, foi consolidado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, inclusive com efeitos repetitivos (art. 543-C, do CPC) a qual o CARF deve observar (art. 62-A do Regimento Interno do CARF-MF)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXCLUSÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO SIMPLES. ATO DECLARATÓRIO. EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE. ORIENTAÇÃO ADOTADA EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. 1. Esta Corte já pacificou entendimento, inclusive em sede de recurso repetitivo (REsp n. 1.124.507/MG), na sistemática do art. 543-C, do CPC, no sentido de que o ato de exclusão do regime tributário SIMPLES tem natureza declaratória, e como tal, retroage seus efeitos a partir do mês subsequente à data da ocorrência da circunstância excludente, nos exatos termos do artigo 15, inciso II, da Lei n. 9.317/96, eis que é obrigação do contribuinte conhecer as situações que impedem seu ingresso e permanência nesse regime. 2. Tendo em vista que o presente agravo regimental foi interposto após e contra o entendimento adotado no recurso representativo da controvérsia, é o caso de aplicar-se a multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC, a qual fixo em 10% sobre o valor da causa. 3. Agravo regimental não provido. (AGRESP 200901831353, MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ - SEGUNDA TURMA, 04/10/2010)

Assim, a alegação de que haveria aplicação do regime normal de tributação, inclusive previdenciária, somente após a notificação do ato de exclusão do regime de tributação SIMPLES, que supostamente não ocorreu, e que seus efeitos não seriam retroativos, não carece de razão. Assim, os créditos tributários lançados sobre as verbas remuneratórias apuradas pela fiscalização, são devidos salvo as exceções apresentadas neste voto.

IV - Quanto à suposta inconstitucionalidade da Taxa SELIC como índice de juros, em face do princípio da legalidades, é vedado aos Conselheiros do CARF-MF afastarem a aplicação da lei ou decreto sob tal argumento, salvo nas exceções expressas dos artigos 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF-MF.

V – Quanto à nulidade do julgamento por não atendimento aos pedidos de diligência e perícia, em face do princípio da ampla defesa e contraditório, não merece prosperar, pois, como decidido pelo julgamento anterior, a matéria trazida pela Recorrente é apenas de direito, bem como não indicou qual seria o fundamento e objetivo probatório a ser atingido com a perícia e a diligência, como também se verifica no presente recurso. O art. 18, do Decreto n. 70235/1972, estabelece que o julgador de primeira instância pode indeferir pedidos de perícia e diligências que sejam prescindíveis. Ressalte-se que quanto à diligência, a questão já fora decidido pela Tuma conforme relatado. Logo, os pedidos de nulidade do julgamento anterior por não atendimento dos pedidos de perícia e diligência, não merecem acolhimento.

VI - Contudo, entendo que em razão de dever de interpretação mais benéfica ao contribuinte e retroatividade benígna, deve-se fazer a seguinte manifestação quanto à aplicação da multa.

Todavia, por dever de ofício, ao se verificar a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, §§3º e 5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, deve-se atentar às alterações legais implementadas por esta e sua lei de conversão (Lei n. 11.941/2009), que revogou os parágrafos e incluiu o art. 32-A, I. Recentemente, as normas sancionatórias relativas à GFIP foram alteradas pela lei n.º 11.941/09, e provavelmente beneficiam a Recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, *in verbis*:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória,

decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.

Devido ao disposto no art. 112, IV, do CTN, a legislação tributária que define as infrações e comina suas penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte em casos de dúvidas quanto à natureza das infrações e suas penalidades. Interpretação que deve ser conjugada com a retroatividade benígna prevista no art. 106, II, a e c, do CTN, de forma a reduzir ou extinguir penalidades sempre quando lei posterior estabeleça pena menos grave ou não entenda mais como infração tal conduta. Portanto, também deve ser colocado como premissa, que além de retroagir a aplicação de dispositivo legal mais favorável essa retroação também deve sempre buscar uma aplicação mais favorável ao contribuinte.

Assim, em razão do princípio da retroatividade benígna (art. 106, do CTN), como o entendimento que a aplicação da sanção deve ser regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008.

VII -Conclusão

Isso posto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário e, no mérito, para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, que a aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §§1º e 3º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, não

Processo nº 15983.001376/2008-58
Acórdão n.º **2803-01.512**

S2-TE03
Fl. 233

devendo ser realizada comparação conjunta com as sanções previstas na forma art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Sala de Sessões, 17 de abril de 2012.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato- Relator

CÓPIA