



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

Processo n° 16095.000389/2007-04
Recurso n° 16.095.000389200704 Voluntário
Acórdão n° **2803-002.903 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 21 de novembro de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente A CARNEVALLI CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/04/2004

LANÇAMENTO.NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO COMPLETA DO FATO E SUAS FONTES. AUSÊNCIA DE NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

Fulcro nos artigos 33, da Lei n. 8.212/1991, qualquer lançamento de crédito tributário deve conter todos os motivos fáticos e legais, bem como descrição precisa dos fatos ocorridos e suas fontes para apuração do crédito tributário, obedecendo o art. 142 do CTN. Obedecendo tais preceitos, não há prejuízo à defesa e ocorrência de vício.

MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Apenas cabe aplicação retroativa de multa ou penalidade quando a mesma for realmente mais benéfica.

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 Relator, no sentido que a sanção deve ser regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei 8.212/1991, com a redação da Lei 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §§ 3º e 5º da Lei 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória 449/2008, não devendo ser realizada comparação com os arts. 35 e 35-A.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Processo nº 16095.000389/2007-04
Acórdão n.º **2803-002.903**

S2-TE03
Fl. 686

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato (vice-presidente), Eduardo de Oliveira, Natanael Vieira dos Santos, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Auto de Infração registrado sob o DEBCAD n. 38819716-3, que foi mantido pela autoridade julgadora *a quo*, que também é questionada pelo presente recurso voluntário, contrário à manutenção do crédito tributário oriundo da aplicação do art. 32.IV, §§ 3º e 5º, da Lei n. 8.212.1991, por ter a contribuinte apresentado GFIP com informações e dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, referentes aos períodos 06.2003 a 05/2004. A notificada foi cientificada da constituição em 13.06.2006.

Em tempo, deve-se informar que o AI é substitutivo de outra anterior identificada pelo DEBCAD n. 35.684.306-8, anulado por vício formal, conforme consta no Mandado de Procedimento Fiscal e no Relatório da AI, mas não deixam claro informações como data da constituição de tal AI substituído. Tanto o AI substituído quanto substituto foram lavrados em razão dos créditos tributários lançados pela NFLD n. 35.684.303-3, que fora substituída pela NFLD n. 35.819.715-5, por razão de nulidade por vício formal da primeira.

A NFLD n. 35.819.715-5, é objeto do processo n. 16095.000390/2007-21 e do recurso voluntário n. 253.349, em que questiona claramente o lançamento realizado de ofício por aferição indireta, de créditos tributários do período das competências 04/1999 a 05/2004, que aponta diferenças de recolhimentos SAT/RAT por descon sideração dos laudos técnicos de risco de acidentes e periculosidade do trabalho.

O recurso voluntário alegou a nulidade do presente lançamento em razão de que não deixou de informar dados na GFIP, apenas os dados sobre os quais foram lavrados o Auto de Infração estavam corretos, e sobre eles não haveria das contribuições, logo não necessitariam ser informados. E a materialidade de tais alegações estavam vinculadas às NFLD n. 35.684.303-3, que fora substituída pela NFLD n. 35.819.715-5, por razão de nulidade por vício formal da primeira, e que alega não terem sido sanados.

Contudo, o processo supra mencionado não contém informações da NFLD n. 35.684.303-3, que foi substituída, em especial quanto o momento de cientificação do contribuinte desse primeiro lançamento. Por esse motivo, converteu-se o julgamento em diligência para obtenção de cópias do referido processo, o que foi cumprido, retornando os autos à julgamento.

Em tempo, o julgamento do recurso voluntário que referente à NFLD n. 35.819.715-5, é objeto do processo n. 16095.000390/2007-21 e do recurso voluntário n. 253.349, foi julgado por esta turma, sob a relatoria e voto condutor do mesmo relator, no dia 14 de março de 2013. Esse julgamento considerou como sanados os vícios do lançamento anteriormente anulado por vício formal substituído, ordenou a aplicação de multa mais benéfica.

Os autos retornaram para apreciação.

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), assim deve o mesmo ser conhecido.

II – Como a fundamentação da recorrente está toda fulcrada no julgamento da NFLD n. 35.819.715-5, é objeto do processo n. 16095.000390/2007-21, passa-se transcrever o teor daquela decisão que reconheceu a procedência parcial do lançamento:

Fora as questão preliminar quanto à decadência, superada acima, as demais questões levantadas pela recorrente, que repetiu integralmente a impugnação, foram plenamente abordadas pela decisão a quo, que salvo poucos pontos, não deve ser retocada, podendo ser plenamente adotada conforme transcrito os trechos abaixo:

“Substituição de documentos

35. Pelo que se depreende dos autos do processo em epígrafe, o motivo da reemissão do documento de DEBCAD 35.819.715-5 foi a constatação de erro na taxa de Juros Selic do aplicativo Tabelas Nacionais. Uma vez que a ocorrência foi informada ao contribuinte e a Notificação enviada com os seus anexos, embora, num primeiro momento pudesse pairar dúvida acerca da necessidade de emissão ou não de novo relatório fiscal, o fato é que todos os elementos necessários à elaboração da defesa foram dados ao impugnante que se manifesta com excepcional argumentação.

36. No entanto, com o fito de conferir maior segurança ao julgamento, esta Seção de Contencioso encaminhou os autos à Seção de Fiscalização para esclarecimentos quanto à ocorrência em questão. Ao contrário do que pretende o impugnante, o presente lançamento não padece de vício de ausência de fundamento legal, que no entendimento do Egrégio Conselho de Recursos da Previdência Social, determinou a declaração de nulidade da Notificação de nº 35.684.303-3.

37. O impugnante argumenta que a autoridade administrativa inicialmente deixou de informar com precisão o dispositivo legal que amparou a reanálise do procedimento anulado anteriormente por decisão de 2ª Instância, contudo, esta questão encontra-se superada mediante a diligência empreendida, tendo em vista que a autoridade administrativa, de forma inequívoca, enunciou o texto do inciso, IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Do Termo de Arrolamento de Bens

38. É importante salientar que a referida diligência ainda serviu para esclarecer a razão de elaborar Termo de Arrolamento de Bens - TAB. Com efeito, a fiscalização se limitou, como deveria, à reanálise dos elementos e circunstâncias que ensejaram a anulação do lançamento anterior por existência de vício formal considerado insanável. Desta feita, esclareceu a fiscal que tão-somente considerou o patrimônio conhecido à época do procedimento anterior. Corroborando o fato de que não consta ter sido examinado o balanço atual. Por outro lado, como explica a fiscal, o TAB é apenas um procedimento administrativo preventivo, destinado a subsidiar eventual propositura de Medida Cautelar fiscal e sua elaboração não trouxe nenhum prejuízo à notificada.

(...)

Da legislação vigente

41. Com relação ao artigo 33 da Lei 8.212/91, a alteração promovida pela Lei 10.256/01 foi apenas no caput cuja redação original expressava o seguinte teor:

"Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal-DRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

Como se depreende do texto acima transcrito, é improcedente a arguição de inaplicabilidade da Lei mencionada, pois, com a edição da referida Lei, em relação à competência do órgão fiscalizador do INSS foi tão-somente acrescentada a expressão "bem como as contribuições incidentes a título de substituição". Também foi alterada a redação no que diz respeito a nomenclatura e competência de outro órgão da administração tributária federal que não tem relação com o presente procedimento.

Quanto à menção ao § 6.º da referida Lei, decorre da indicação do tipo de débito que, em relação ao movimento da remuneração dos segurados, por presunção jùris tantum não está sendo considerada. Não merece guarida a arguição quanto à validade da Medida Provisória 222 e que foi convertida na Lei 11.098/2005 esta última é citada no texto do Mandado de Procedimento Fiscal.

42. A respeito da afirmação do impugnante de que a fiscal não teria examinado as Guias de Recolhimento de FGTS, verifica-se em cognição direta dos termos do Relatório Fiscal, fls. 38 e seguintes, que constantemente a autoridade administrativa faz menção a tais documentos, no entanto, ao emitir o Termo de Encerramento da notificação datada de 13/03/2006 observamos que deixou de anotar como documento examinado, porém, ao reemitir o documento em 17/03/2006 com a retificação debatida no preâmbulo da peça de impugnação, a autoridade administrativa apontou corretamente a verificação, como consta às fls. 897 destes autos. Aliás nem poderia ser diferente, pois, o

fato da exposição dos segurados a agentes nocivos, ter sido omitido nas Guias de Recolhimento de FGTS e Informações a Previdência Social, inclusive ensejou a lavratura do Auto de Infração nº 35.819.716-3. Nesse contexto, como elemento de convicção, consultamos o Cadastro Nacional de Ações Fiscais e extraímos relatório detalhado da consulta onde consta expressamente a verificação das GFIPS, cuja cópia fazemos constar dos autos, portanto, a ocorrência de 13/03/2006 em nada interfere no mérito desta Notificação.

Da contribuição adicional

43. Contrariamente a sua argumentação, os dispositivos legais exaustivamente citados no presente lançamento, não tratam especificamente da cobrança do Seguro de Acidente de Trabalho - SAT, prevista no art. 22, II da Lei 8.212/91. O dispositivo em questão remete expressamente a Lei 8.213/91, art. 57 e 58, onde estão perfeitamente definidas as alíquotas adicionais para o financiamento das aposentadorias especiais, bem como a hipótese de incidência.

44. O crédito foi assim constituído por conta da constatação inequívoca e fundamentada da ocorrência de exposição dos empregados a agentes nocivos que prejudicam a saúde do trabalhador e, mediante os fatos demonstrados e documentos juntados na notificação resta claro que, a despeito da boa argumentação da impugnante, não tem sido plenamente eficaz os atos praticados pela empresa para neutralizar os efeitos sobre os funcionários expostos ao agente ruído, tanto que há recorrência de resultados de exames audiométricos com alteração.

45. A alegação de que não teriam sido claramente descritos o agente nocivo e a alíquota correspondente mencionadas nos decretos que remetem ao anexo IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, não prospera. A própria menção ao anexo pela impugnante o demonstra. Pelo contrário, encontra-se clara e amplamente exposto nos autos, de forma documentada, que o agente nocivo ruído é que tem sido determinante para a fragilização da saúde dos trabalhadores expostos. Tanto é que a defendente debate exaustivamente o tema recorrendo inclusive a parecer de dois médicos do trabalho a fim de contestar os argumentos da fiscal. No tocante às alíquotas, a empresa também não pode alegar que não houve menção às mesmas, pois como se vê, os dispositivos indicados nos fundamentos legais do débito, facilmente levaram o contribuinte aos referidos anexos onde as alíquotas estão contidas, e além do mais, os percentuais aplicados estão discriminados no relatório analítico de débito, fls. 04 a 15. Neste diapasão, a despeito das alegações do contribuinte, o arbitramento foi realizado com clareza, com fulcro no art. 33, § 3.º da Lei 8.212/91.

46. A alegação de generalidade no enquadramento legal, e acerca da vinculação dos dispositivos à ocorrência do fato gerador não resiste a uma simples verificação dos termos dos

itens 3 a 5 do relatório fiscal, dos fatos trazidos pelos documentos apresentados.

Dos Laudos apresentados e da competência para fiscalizar

47. Alega a impugnante que a fiscal teria desconsiderado os Laudos de forma sumária e que teria extrapolado das suas atribuições técnicas e tomado alguns pontos para desclassificá-los. Contudo, não se trata de desqualificação dos Laudos de profissionais habilitados, mas de confronto com os dispositivos legais onde se constata o não cumprimento de requisitos. Cumpre-nos salientar ser indubitável, a despeito da argumentação em contrário da impugnante, que o Auditor Fiscal da Previdência Social detém competência legal para fiscalizar as contribuições administradas pelo INSS, incluindo-se aí aquelas para o financiamento das aposentadorias especiais mediante os procedimentos definidos por Lei e integradas pelas instruções normativas e ordens de serviços descritas nos Fundamentos Legais do Débito. Nos termos do art. 8.º da Lei 10.593/2002:

"Art. 8. São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Previdência Social, relativamente às contribuições administradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS:

a) executar auditoria e fiscalização, objetivando o cumprimento da legislação da Previdência Social relativa às contribuições administradas pelo INSS, lançar e constituir os correspondentes créditos apurados;

(...)

Observa-se, do texto acima transcrito, que o AFPS tem competência para executar auditoria e fiscalização relacionadas ao cumprimento da legislação da Previdência Social relativa às CONTRIBUIÇÕES ADMINISTRADAS PELO INSS.

Ora, a contribuição social que está sendo cobrada na presente NFLD refere-se à CONTRIBUIÇÃO ADMINISTRADA PELO INSS (art. 57, § 6.º da Lei n.º 8.213/91).

Portanto, é plenamente justificável que o AFPS fiscalize os documentos relacionados à saúde e segurança do trabalho, haja vista a implicação dos mesmos com a contribuição social adicional em debate. Também se verifica que o Poder Executivo, observado o disposto no referido artigo, disporá sobre as atribuições dos cargos de Auditor-Fiscal da Previdência Social. A Instrução Normativa n.º 03/2005 (ato normativo do poder Executivo) traz, um capítulo especificamente tratando da auditoria dos chamados RISCOS OCUPACIONAIS, capítulo X, art. 373 e 377 disciplinando a atuação do AFPS em procedimentos fiscais, a fim de verificar se a empresa considera todos os riscos ocupacionais, para efeito de controle das informações constantes em GFIP e se a empresa tem controle da qualidade ambiental, como medida preventiva de acidentes de trabalho. Neste caso ficou demonstrado que a realidade do ambiente de trabalho em relação ao grupo de funcionários dos

setores indicados pela fiscalização não corresponde ao declarado em GFIP.

48. É dever do agente fiscalizador quando no exercício de suas atribuições ao constatar elementos que ensejam a cobrança da contribuição adicional a que se refere a legislação previdenciária, lembrando que a atividade do lançamento é plenamente vinculada, o auditor fiscal deve fazê-la sob pena de responsabilidade, portanto, a motivação do ato administrativo em questão é determinada pela Lei, não há, por conseguinte, interesse ou vontade pessoal.

Do parecer dos Médicos

49. É de se estranhar a mudança de postura dos profissionais que assinam Parecer solicitado pela notificada. Entre os documentos juntados aos autos constam **os relatórios anuais dos exames periódicos do período de 1999 a 2003, folhas 239 a 280, nos quais o médico que os assina, que é o mesmo que subscreve o parecer, por exemplo, ao encaminhar o relatório de 1999 chama à atenção expressamente para o alto índice de casos de perda auditiva relacionadas à exposição a ruídos.**

Da leitura destes relatórios, que são parte integrante dos PCMSOS, depreende-se que a adesão ao uso de protetor auricular, bem como os cuidados com este equipamento eram merecedores de reparos, tanto que constam afastamento de funcionários e encaminhamento a especialidade de Otorrinolaringologista, portanto, as conclusões a que chegou a autoridade lançadora com base nas informações contidas nestes documentos estão corretas.

50. Nos termos do parecer dos médicos contratados apresenta-se como justificativa para existência de trabalhadores que ano sim ano não, apresentam resultados de exames alterados, que é decorrente da não repetibilidade dos exames e também consequência de uma situação próxima dos limites considerados normais. É bem verdade que a NR 7 estabelece os critérios para considerar perda evolutiva de audição, no entanto é pouco convincente a justificativa de que diante da condição limite entre um exame e outro ocorra oscilações para dentro e para fora da faixa da normalidade. Fica a descoberto uma explicação para o fato dos trabalhadores migrarem para a faixa limítrofe em consequência da exposição contínua ao ruído no ambiente de trabalho. A lógica do parecer apresentado pelo ilustres doutores, de que, entre **os** trabalhadores com exames alterados, estão pessoas com vários anos de vínculo, ao contrário da pretensão da impugnante, corrobora a convicção acerca que existência de um quadro evolutivo de PAIR, pois não seria razoável supor que a empresa tenha contratado as pessoas já nesta condição clínica.

51. Inaceitável também é o argumento de que os relatórios anuais de exame periódico apresentados não seriam relatórios como vêm titulados nos documentos, mas de período de "esforço concentrado" para realização de exames periódicos. O próprio

conteúdo dos documentos mencionados, que vêm acompanhado de carta assinada pelo médico do trabalho dão conta disso.

52. Nesse diapasão não é suficiente para motivar a revisão do lançamento a relação dos 25 funcionários cujos exames seqüenciais demonstram estabilidade perante os critérios da NR 7, tampouco os demais documentos anexados na defesa, por exemplo PPRA do ano 2000, pois dão conta de dosimetria superiores a 1, e sugerem monitoramento do uso de EPI. A quantificação requerida dos agentes nocivos só é encontrada a partir de maio 2004, quando a empresa passa a contar com a assistência técnica de outra entidade que manifestamente atua com qualidade superior, docs. 08 e 09, contudo não tem o poder de modificar o quadro crítico das evoluções de perda auditiva consolidadas no tempo.

53. Resta claro que as informações prestadas pela empresa através da GFIP no que diz respeito a exposição dos segurados a agentes nocivos prejudiciais à saúde dos trabalhadores não se coadunam com os fatos históricos levantados no procedimento de auditoria. As conseqüências para a saúde dos trabalhadores estão consolidadas no tempo, de forma que o adicional incidente sobre a parcela correspondente ao financiamento das aposentadorias especiais descritas nos art. 57 e 58 da Lei 8213/91 e alterações posteriores é devido pela empresa, em relação aos segurados indicados pela fiscalização, dentro do período de 04/1999 a 05/2004.

54. Isso posto, recebemos esta impugnação e rejeitamos os argumentos e pedidos formulados ao final da defesa interposta pelo contribuinte bem como em preliminares, mantendo os efeitos do ato administrativo do lançamento uma vez, que o presente lançamento está perfeitamente constituído, dentro dos preceitos legais, com a certeza e liquidez necessárias visto obedecer as disposições do artigo 37, da Lei 8212/91 e do artigo 243, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99 e,

DECIDO: JULGAR PROCEDENTE o presente lançamento fiscal e declarar o contribuinte devedor do crédito apurado valor de R\$ 752.746,42 (setecentos e cinquenta e dois mil, setecentos e quarenta e seis reais quarenta e dois centavos) consolidado em 17/03/2006.”

Apenas agrega-se que o lançamento ora julgado cumpriu e realizou as correções dos vícios que geraram a anulação do lançamento substituído, em especial demonstrado os motivos fáticos, jurídicos e critérios da aferição indireta aplicada. Inclusive, apontando especificamente o art.33, parágrafos 3º e 6º, da Lei n. 8.212/1991, que não tinha sido indicada especificada no relatório fiscal do lançamento anterior.

(...)

Ou seja, o presente Auto de Infração teve como correta base e reconhecimento dos fatos e imposição tributária descrita no lançamento da obrigação principal, que demonstrou a ocorrência do fato gerador e o dever de imposição tributária, inclusive por meio de critérios de arbitramento e aferição indireta adequados e claros, em razão da necessidade. O lançamento respeitou o disposto nos artigos 33 e 37 da Lei n. 8.212/1991, bem como o art. 142 e 148, do CTN, oportunizando a plena ciência do crédito, seus fundamentos e motivos, e, conseqüentemente, à defesa e contraditório.

A obrigação acessória em questão tem hipóteses como a prevista no art. 32, IV, da Lei n. 8.212/1991, que constitui-se no dever de informar fatos geradores de forma correta e regulamentada mediante a respectivo documento à Previdência Social e Receita Federal. A época dos fatos geradores e do lançamento, a sua desobediência causa a incidência da norma sancionatória do art. 32, §§ 3º. e 5º., da Lei n. 8.212/1991, o que foi adequadamente lançado pela fiscalização, inclusive que fez parte de pedido suplementar por parte da recorrente.

Entretanto, por dever de ofício, quanto à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, §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.

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 benigna 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 benigna (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, §§ 3º e 5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, não devendo ser realizada comparação com os arts. 35 e 35-A

Isso posto, voto por conhecer o recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, no sentido que a 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, §§ 3º e 5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, não devendo ser realizada comparação com os arts. 35 e 35-A.

É como voto.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator