



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

Processo nº 18088.000238/2010-68
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.401 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2013
Matéria CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente MUNICÍPIO DE RINCÃO - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL - CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS

A empresa é obrigada a arrecadar e recolher a contribuição dos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

ÓRGÃO PÚBLICO - FATO GERADOR - OCORRÊNCIA

Para os órgãos do Poder Público considera-se creditada a remuneração na competência da liquidação do empenho, entendendo-se como tal, o momento do reconhecimento da despesa

COMPENSAÇÃO - INICIATIVA DA EMPRESA - CUMPRIMENTO DE REQUISITOS

Os créditos oriundos de recolhimentos a maior em determinada competência ou estabelecimento pode ser utilizados para efetuar compensações ou ser objeto de pedido de restituição. A iniciativa de efetuar compensações é do contribuinte e deve obedecer determinados requisitos estabelecidos pela legislação, como, declarar a compensação efetuada na competência em GFIP. Não cabe ao auditor fiscal no procedimento de fiscalização efetuar compensações não efetuadas pelo sujeito passivo

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época, limitada a 75% (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados contribuintes individuais, cuja arrecadação e recolhimento passou a ser responsabilidade da empresa após a vigência da Lei nº 10.666/2003.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 09/24), foi instaurado procedimento a fim de verificar a regularidade dos recolhimentos sobre os valores pagos a contribuintes individuais.

Foi analisado arquivo digital onde estavam listados os empenhos e liquidações realizadas pelo sujeito passivo e como resultado da análise foi requerida a apresentação de alguns processos físicos da conta 339036 de acordo com anotação alocada em seu histórico, por amostragem, os referentes a gastos com suprimentos e em outras contas em que o beneficiário supostamente seria uma pessoa física.

A auditoria fiscal discorre a respeito de conceitos de contabilidade pública para concluir que a ocorrência do fato gerador se dá no momento da liquidação da despesa.

No entanto, do confronto dos valores declarados em GFIP - Guia de Recolhimento do de Garantia por Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social e os empenhos liquidados foi verificado que diversos segurados estão declarados, entretanto em competência diversa daquela em que ocorreu a liquidação.

São discriminados os pagamentos em que se verificou o equívoco e que originaram o presente lançamento.

Além da declaração dos valores em GFIP em competências incorretas, a auditoria fiscal também observou a omissão de pagamentos a segurados contribuintes individuais, os quais foram relacionados no relatório fiscal.

Também foram lançados valores que teriam sido pagos a pessoas físicas por meio de suprimento de fundos.

A auditoria fiscal observou que o balancete da conta 339036 estaria inferior ao da relação de liquidações apropriadas na mesma conta. O mesmo confronto em relação a conta 449051 apurou o valor a maior no balancete de R\$ 87.470,28.

Como a autuada não esclareceu a origem da diferença a maior, tal valor foi considerado salário de contribuição na competência 12/2007.

É informado que não foi somente esta a diferença não tratada pela prefeitura, uma vez que o livro razão traz um montante liquidado R\$ 141.073,98 maior do que existente no balancete. Assim, com base no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, a auditoria fiscal considerou este valor como integrante do salário de contribuição na competência 12/2007.

Mediante solicitação da auditoria fiscal, a prefeitura apresentou algumas declarações dos contribuintes individuais bem como, comprovantes de rendas ou declarações de outras empregadoras/ tomadoras de serviços.

A auditoria fiscal informa os segurados e competências em que a autuada logrou demonstrar a ocorrência de algum recolhimento em outra fonte.

Quanto à multa aplicada, em face da superveniência da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, que alterou as multas aplicadas tanto no caso de descumprimento de obrigações acessórias como principais, a auditoria fiscal, sob o argumento de apurar a situação mais benéfica ao sujeito passivo com base no disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, efetuou o cálculo da multa pela legislação anterior e pela legislação superveniente, a fim de verificar a melhor situação para o contribuinte.

Para tanto, efetuou a soma da multa pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar os fatos geradores em GFIP, prevista no art. 32, inciso IV e §§ 3º e 5º, Lei nº 8.212/1991, com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 e comparou o resultado com a multa de ofício prevista na Lei nº 9.430/1996, art. 44, inciso I, que passou a ser aplicada por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, incluído pelo art. 26 da Lei nº 11.941/2009.

É informado que para o período de 01 a 10/2007, a legislação atual se revelou mais benéfica ao sujeito passivo de acordo com o cálculo descrito.

Foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais em face da ocorrência, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária.

A autuada teve ciência do lançamento em 24/05/2010 e apresentou defesa (fls. 27) e requer a compensação sobre a divergência apurada em decorrência de informação de competência, de acordo com a tabela discriminada e contida no item 24 do auto de infração DEBECAD nº 37.266.623-0, onde se encontra relacionada a competência declarada em GFIP e a competência correta.

Em relação às Liquidações x Balancetes x Livro Razão, elencadas no item 40 - verificação de valores dispares conforme quadro especificado, solicita a substituição do arquivo MANAD, através de recurso relativo a DEBECAD nº 37.278.707-0.

Por fim, requer o deferimento e o reconhecimento da regularidade dos valores declarados e recolhidos, mesmo que seja em competência diversa, uma vez que se trata de declaração divergente de competências, excluindo assim a aplicação da eventual multa.

Os autos foram encaminhados em diligência por meio do Despacho nº 22 (fls. 30/31) onde é informado que dos levantamentos de contribuintes individuais declarados em GFIP, porem em competências incorretas; verifica-se da planilha demonstrativa que instrui a peça fiscal que os contribuintes e valores lançados foram considerados (declarados e recolhidos) pela empresa em competência diferente daquela em que o serviço foi efetivamente prestado.

Opõem-se a empresa a tal levantamento reclamando a 'compensação' da divergência apurada com os valores já recolhidos em decorrência da informação em competência incorreta.

É salientado que ao efetuar o lançamento integral dos valores declarados e recolhidos pelo contribuinte em competência incorreta, não traz a Auditoria aos autos eventuais recolhimentos já efetuados pelo contribuinte sobre os mesmos fatos geradores lançados.

Assim, a diligência solicita que a auditoria fiscal informe a existência de eventuais créditos do contribuinte concernentes aos fatos geradores autuados, inclusive com a elaboração de planilha demonstrativa e retificadora do débito, caso se revele necessária.

Quanto aos valores apurados por aferição indireta em face das inconsistências no arquivo digital fornecido pela autuada, as quais não foram esclarecidas, a DRJ Ribeirão Preto solicita que a auditoria fiscal informe se a mídia digital anexada aos autos DEBCAD nº 37.278.707-0 (também diligenciado) em substituição ao arquivo MANAD originalmente apresentado, supre as inconsistências verificadas.

Argumenta que haveria que se considerar da possibilidade de individualização do lançamento, uma vez que a contribuição da qual se trata é a dos segurados contribuintes individuais, não sendo possível abstrair-se o conceito de limite máximo de contribuição em favor da aferição indireta.

Em resposta (fls. 33/35), a auditoria fiscal informa o seguinte:

DOS LEVANTAMENTOS CY E CI

2 No relatório fiscal constante no presente processo às folhas 09 a 24, em seu item 21, a auditoria menciona que alguns segurados estavam declarados em competência diversa daquela em que houvera a real prestação de serviço.

3 No item 23 do mesmo relatório fora emitida uma tabela indicando os montantes declarados em GFIP onde não foram localizados empenhos liquidados onde constasse o respectivo montante (colunas Comp GFIP e Rem GFIP), de outra feita citando ainda contratação de serviços prestados pelos mesmos profissionais com valores totais idênticos aos declarados entretanto em período de apuração diverso (colunas Comp correta e Rem correta).

4 Convém ressaltar que como preconizado no item 4 do relatório fiscal, a auditoria teve como escopo somente a análise da regularidade da contribuição previdenciária em relação aos montantes pagos aos contribuintes individuais.

5 Imperioso lembrar também (conforme citado pelo despacho do julgador) que as GPS são recolhidas (salvo exceções pontuais) com os montantes totais devidos pelo sujeito passivo numa guia única.

6 Devido o exposto, não há como afirmar a regularidade do recolhimento total das contribuições devidas pelo Município de Rincão.

7 Considerando tão somente os montantes totais declarados e os recolhidos por ele não há discrepâncias conforme dados abaixo extraídos dos bancos de dados da Receita Federal do Brasil.

.....

8 Por fim, caso o recolhimento da contribuição dos fatos geradores não verificados pela auditoria estejam declarados de

forma incorreta, a contribuição social previdenciária com bases de cálculo alocadas nas colunas "Comp GFIP" e "Rem GFIP" do item 24 do relatório fiscal revelam-se créditos ao sujeito passivo que deve exercer sua prerrogativa (compensação/pedido de restituição) conforme legislação vigente.

DO LEVANTAMENTO AF

9 Para execução da auditoria foram requeridos os arquivos magnéticos do sujeito passivo. A auditoria constatou uma diferença entre o balancete e a relação de valores liquidados fato que, considerando a inércia da auditada quanto a correção/esclarecimento da inconsistência, originou a apuração de crédito utilizando o instituto da aferição indireta.

10 Intentando corrigir tal falha a autuada apensou defesa aos autos do processo com deb cad 37.278.707-0, mídia magnética contendo novos dados.

11 Convém mencionar que não acompanhara a mídia o recibo contendo os códigos de validação e autenticação dos arquivos nela existentes (omissão corrigida após intimação realizada pela auditoria).

12 Da análise dos novos arquivos trazidos, verificou-se que nestes os montantes do balancete coincidem com as liquidações emitidas.

13 Tendo em vista que o cerne do levantamento aferido da diferença entre o balancete e as liquidações foram os valores apropriados na conta 449051, considerando que as liquidações naquela conta do arquivo corrigido superam as do apresentado durante a fiscalização, necessária a verificação da diferença entre eles e análise do que foi apresentado na defesa.

14 Havia 05 (cinco) liquidações no arquivo inicial que não constam no arquivo posterior. Analisando-os caso a caso, constatou-se que eles estavam duplicados e portanto incorretamente alocados.

15 Verificou-se que 71 liquidações não constavam do arquivo inicial e por isso a auditoria requereu através do Termo de Início de Procedimento Fiscal, por amostragem, 06 processos que referiam-se a pessoas físicas e mais 10 por amostragem do restante.

16 Dos valores de prestação de serviços pelas pessoas físicas mencionadas (serviços prestados que materializaram a hipótese de incidência da contribuição social previdenciária) 02 não estão declarados em GFIP e 01 está declarado em competência incorreta conforme quadro abaixo.

.....

17 Os outros processos analisados correspondem as informações apresentadas.

18 Pelo exposto, acatando o arquivo apresentado na fase de contraditório deverão ser mantidas no crédito do presente

levantamento (AF) as bases de cálculo bem como as respectivas contribuições (20% parcela da empresa mais 11% parcela do segurado) não declaradas em GFIP (tabela item 16), bem como o montante (base de cálculo) de R\$ 141.073,98 (cento e quarenta e um mil setenta e três reais e noventa e oito centavos) e respectivas contribuições (20% parcela da empresa mais 11% parcela do segurado), pois corresponde a diferença entre o livro razão e o balancete/liquidações apresentados (fato para o qual o contribuinte não trouxe qualquer nova informação).

Assim, a auditoria fiscal concluiu que o lançamento deveria ser retificado no que tange ao levantamento AF.

A autuada tomou ciência do resultado da diligência, porém manifestou-se apenas no processo correspondente à obrigação patronal, 18088.000237/2010-13 (fl. 103) alegando que em dezembro do exercício de 2007, o município liquidou a folha de pagamento de salários dos servidores públicos municipais e transferiu em restos a pagar os encargos devidamente empenhados e liquidados para pagamento em janeiro de 2008, situação esta permitida pela Lei e que sempre ocorre em todos os meses, pois o recolhimento efetivo é realizado e descontado diretamente no repasse do FPM - Fundo de Participação dos Municípios, de todo dia 10 do mês subsequente.

Afirma que não houve por parte do município a ausência de recolhimentos, mas apenas a liquidação dos valores devidos a título de encargos previdenciários dentro do mês de dezembro e que passaram em restos a pagar para efetivo pagamento em janeiro de 2008.

Entende que tal incorreção não deve gerar encargos ao município, pelo fato de ter realizado operação contábil de liquidação antecipada, tendo em vista que esses encargos são exigíveis até o dia 10 do mês seguinte.

Permanecendo essa decisão, o município será obrigado a recolher os encargos previdenciários em duplicidade, pois, em janeiro de 2008 ocorreu a retenção do valor integral do INSS junto ao FPM - Fundo de Participação dos Municípios, situação essa que se comprova pelo documento em anexo.

Ressalta que o município ao realizar essa operação cumpriu determinação do projeto AUDESP - Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, o qual exige a liquidação da despesa no momento em que ela ocorre.

Pelo Acórdão nº 14-36.663 a 7ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto considerou o lançamento parcialmente procedente para retificação dos valores trazidos no arquivo original no tocante às discrepâncias encontradas entre o balancete e os empenho, haja vista a substituição da mídia digital.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo onde efetua a repetição das alegações de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

O lançamento em questão refere-se a contribuições dos segurados contribuintes individuais incidentes sobre valores recebidos por eles originários de declarações na GFIP em competências incorretas, na omissão de pagamentos em GFIP, inclusive pagos a pessoas físicas por meio de suprimentos de fundos.

Além disso, foram lançados, por aferição indireta, as diferenças apuradas entre valores constantes no balancete (conta 339036) que estaria inferior ao da relação de liquidações apropriadas na mesma conta. Este valor já teria sido retificado em sua maior parte no julgamento de primeira instância.

Como a autuada também não esclareceu a origem da diferença a maior entre os valores liquidados constantes no livro razão e no balancete, a auditoria fiscal utilizou o procedimento da aferição indireta e considerou tal diferença como valores pagos a contribuintes individuais e lançou as contribuições correspondentes.

A irresignação da recorrente se restringe às contribuições incidentes sobre os valores pagos aos segurados que foram declarados em GFIP em competência incorreta, bem como àquelas apuradas por aferição indireta haja vista a divergência entre valores do razão e balancete.

No primeiro caso, a recorrente afirma que os valores foram declarados e as contribuições correspondentes recolhidas, no entanto, em competência equivocada. Assim, entende que poderia ser efetuada a compensação de valores.

Conforme bem argumentou o relator da decisão recorrida, a própria legislação previdenciária, no que concerne aos entes públicos que adotam os princípios da contabilidade pública em seus registros, previa que a ocorrência do fato gerador se daria no momento em que houvesse a liquidação da despesa, conforme se verifica no trecho da Instrução Normativa SRP nº 03/2005, vigente à época dos fatos geradores.

Art. 66. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

(...)

III em relação à empresa:

(...)

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços; § 1º Considera-se creditada a remuneração na competência em que a empresa contratante for obrigada a reconhecer contabilmente a despesa ou o dispêndio ou, no caso de equiparado ou empresa legalmente dispensada da

escrituração contábil regular, na data da emissão do documento comprobatório da prestação de serviços.

§ 2º Para os órgãos do Poder Público considera-se creditada a remuneração na competência da liquidação do empenho, entendendo-se como tal, o momento do reconhecimento da despesa. (g.n.)

Assevere-se que a própria recorrente não questiona o entendimento manifestado pela auditoria fiscal quanto ao momento da ocorrência do fato gerador, limitando-se a solicitar a compensação de valores.

A possibilidade de utilizar valores retidos em demasia ou recolhidos a maior para efetuar compensações ou pleitear restituição é possibilidade prevista na legislação.

Ocorre que, a realização de compensação necessita da observação de determinados procedimentos, de tal sorte que seja possível em eventual ação fiscal, verificar a regularidade da compensação efetuada.

A própria Lei nº 8.212/1991 dispõe no seu art. 89 que cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecer as condições para a compensação ou restituição de contribuições recolhidas indevidamente ou a maior e não cabe à auditoria durante o procedimento de fiscalização realizar compensações à revelia do contribuinte.

Quanto à diferença apurada entre os valores de despesas liquidadas apuradas no Livro Razão e aqueles constantes no Balancete, a recorrente, embora intimada, não esclareceu sua origem o que respaldou o procedimento de aferição indireta com base no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991.

A alegação da recorrente de que a diferença decorreria da liquidação dos valores devidos a título de encargos previdenciários dentro do mês de dezembro e que teriam passado a restos a pagar para efetivo pagamento em janeiro de 2008 não justifica a diferença apontada, sobretudo porque a recorrente sequer demonstra que a diferença se originaria do fato alegado.

Verifica-se que a auditoria fiscal sob o argumento de apurar a penalidade mais benéfica ao sujeito passivo efetuou a aplicação da multa de ofício prevista na Lei nº 9.430/1996, art. 44, inciso I em competências anteriores à Medida Provisória 449/2008.

O procedimento utilizado pela auditoria fiscal ao considerar multas de naturezas diversas (de mora, por descumprimento de obrigação acessória e de ofício) não encontra respaldo no arcabouço jurídico existente.

À época dos fatos geradores, vigia a o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação abaixo:

Lei nº 8.212/1991:

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

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;

Como se vê da leitura do dispositivo, a multa prevista tinha natureza moratória e era devida inclusive no caso no recolhimento espontâneo por parte do contribuinte.

Além da multa de mora, a Lei nº 8.212/1991 previa a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, dentre as quais a omissão de fatos geradores em GFIP.

A Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, além de alterar a redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, revogou todos os seus incisos e parágrafos e incluiu na mesma lei o art. 35-A, *in verbis*:

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

Os dispositivos da Lei 9.430/1996, por sua vez dispõe o seguinte:

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)

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

(...)

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.

A Lei nº 9.430/1996 traz disposições a respeito do lançamento de tributos e contribuições cuja arrecadação era da então Secretaria da Receita Federal, atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Já o lançamento das contribuições objeto desta autuação obedeciam as disposições de lei específica, no caso, a Lei nº 8.212/1991.

Depreende-se das alterações trazidas pela MP 449/2008, a instituição da multa de ofício, situação inexistente anteriormente.

A auditoria fiscal ao fazer as comparações entre multa de mora mais multa por descumprimento de obrigação acessória e multa de ofício de 75% busca amparo no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN que trata das possibilidades de retroação da lei. Tal artigo dispõe os seguinte:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

O dispositivo em questão não se aplica ao caso, uma vez que a multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 tem natureza diversa da multa de ofício prevista na legislação atual.

Assim, deve-se cumprir o que dispõe o artigo 144 do CTN, segundo o qual 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.

Portanto, não há que se falar em aplicação de multa de ofício para fatos geradores ocorridos em períodos anteriores à edição da Medida Provisória 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Aplica-se, sim, o artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação anterior às alterações trazidas pela citada Medida Provisória.

Há que se ressaltar que a multa de mora, no decorrer do contencioso administrativo era escalonada podendo chegar a 100%, no caso de execução fiscal.

Assim, em obediência ao princípio da razoabilidade, a multa deve ser aplicada observando-se o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, porém, não deve ultrapassar o percentual de 75% que corresponde à multa de ofício prevista na legislação atual.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que seja aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação vigente à época dos fatos geradores limitada a 75%.

É como voto.

Ana Maria Bandeira