



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

Processo n° 10865.001652/2007-20
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2301-002.664 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de março de 2012
Matéria Remuneração segurados. Compensação indevida.
Recorrente INDUSTRIAS DE PAPEL R. RAMENZONI S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 07/2003 a 12/2005

COMPENSAÇÃO. LIMITES. CRÉDITO DE IPI.

O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados por aquele órgão, vedada a compensação com débitos referentes a contribuições arrecadadas, fiscalizadas, lançadas e normatizadas pelo INSS/SRP.

COMPENSAÇÃO. LIMITES. TRIBUTOS, CONTRIBUIÇÕES E RECEITAS DA MESMA ESPÉCIE.

A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS. Súmula do Segundo Conselho de Contribuintes diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº

9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva e Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, de nº 37.075.978-8, lavrada em face de INDUSTRIAS DE PAPEL R. RAMENZONI S/A, do qual foi notificado em 20/03/2007, em virtude do não recolhimento das contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, devidas pela empresa, incidentes sobre a folha de pagamento dos empregados e compensadas indevidamente com supostos créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, tendo o lançamento o período de 07/2003 a 12/2005.

Afirma o Relatório Fiscal (fls. 70 e seguintes) que a NFLD em comento foi lavrada em substituição à NFLD DEBCAD nº 35.871.209-2, a qual foi anulada pela Decisão Notificação 21.424.4/0920/2006, de 13/09/2006, devidamente homologado pelo Delegado da Receita Previdenciária / Delegacia de Campinas.

Para fins de regularização, foi imputado à Recorrente o pagamento do valor de R\$ 8.179.237,79 (oito milhões, cento e setenta e nove mil, duzentos e trinta e sete reais e setenta e nove centavos).

Segundo o Relatório da Fiscalização, os fatos geradores relatados foram apurados com base na análise das folhas de pagamento mensais e nas GFIP'S apresentadas

pelo sujeito passivo. Além do mais, as contribuições patronais, a despeito de não recolhidas, foram devidamente declaradas nas referidas GFIP'S, razão pela qual o lançamento realizado foi contemplado com redução de multa.

Aduz o Relato Fiscal que a empresa apresentou pedidos de compensação formulados junto à Secretaria da Receita Federal - SRF, nos quais demonstra um suposto crédito de IPI relativamente às suas atividades industriais e postulou, junto à Secretaria da Receita Previdenciária - SRP, o deferimento e homologação da compensação, mediante "casamento de contas tributárias". Fundamentou tal pretensão na Norma de Execução SRF/COSAR n. 02, de 16 de abril de 1999.

Todavia, no entender da Fiscalização, apesar dos argumentos outrora formulados pela Recorrente, sua compensação não mereceu acolhida, o que levou esta a apresentar defesa (fls. 299 e seguintes), a qual foi julgada improcedente, tendo o lançamento sido integralmente mantido conforme se depreende da ementa abaixo transcrita:

LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPETÊNCIA.

São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal, em caráter privativo, executar auditoria e fiscalização, objetivando o cumprimento da legislação da Previdência Social relativa às contribuições administradas pelo INSS/SRP/RFB, lançar e constituir os correspondentes créditos apurados.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, órgãos com jurisdição nacional, compete, especificamente, julgar, em primeira instância, processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades.

COMPENSAÇÃO. LIMITES. CRÉDITO DE IPI.

O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados por aquele órgão, vedada a compensação com débitos referentes a contribuições arrecadadas, fiscalizadas, lançadas e normatizadas pelo INSS/SRP.

COMPENSAÇÃO. LIMITES. TRIBUTOS, CONTRIBUIÇÕES E RECEITAS DA MESMA ESPÉCIE. A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

MULTA. CONFISCO. A multa aplicada encontra respaldo na legislação vigente, não caracterizando confisco.

SELIC. A aplicação da SELIC para fixação dos acréscimos incidentes sobre o crédito previdenciário lançado pela fiscalização encontra respaldo na legislação vigente.

Lançamento Procedente

Insatisfeita com a decisão proferida, apresentou a Recorrente Recurso Voluntário (fls. 566 e seguintes) alegando em suma:

- a) Que seja reconhecida e declarada a nulidade do procedimento administrativo por quebra irregular dos preceitos legais e normativos, fartamente debatidos, reconhecendo o pagamento efetuado por via de compensação;

- b) Que sejam preservados os direitos da RECORRENTE, nos moldes do artigo 156, II ou minimamente pelo artigo 151 do CTN, pela inexigibilidade, porquanto dure os efeitos da Compensação até sua efetivação e quitação definitiva do débito tributário;
- c) Que seja reconhecida e declarada a nulidade da NFLD 35.075.977-0, ante a inexistência de legalidade e falta de Vinculação do Ato Administrativo praticado, eis que formalizado em correlato desacordo aos princípios legais ou declarada sua nulidade, vez que não constituída pela Autoridade Competente, forte nos preceitos normativos do art. 142 do CTN;
- d) Que seja fixada a multa (punitiva), se não acolhidas as razões de direito apresentadas, em 20% com a redução de 50%, a teor da Lei 9.430/96 c/c art. 106, II "c", do CTN;
- e) Que seja excluída a taxa SELIC, eleita como modalidade de atualização monetária, como amplamente reconhecido pelos Tribunais Pátrios, como determina o Decreto 2346/97, em seus Artigos 1.º e 2.º, enfocando obrigatoriedade pelo respeito às decisões das Cortes Superiores;
- f) Que sejam limitados os juros moratórios em 12% ao ano sobre o valor líquido devido, não cumulativo à aplicabilidade da taxa SELIC, nos moldes do art. 161 § 1º do CTN.

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Da falta de amparo legal para o procedimento de compensação realizado pela Recorrente

Pela análise dos autos, não há que se falar na possibilidade de compensação do suposto crédito de IPI que alega possuir a Recorrente.

É inquestionável a natureza tributária do suposto crédito discutido pela impugnante nos autos da ação judicial 2002.61.00.003651-0, aplicando-se, portanto, ao caso o artigo 170-A do CTN, o qual torna inviável a utilização do crédito de IPI antes da decisão judicial transitada em julgado.

Ademais, o reconhecimento do crédito do IPI da empresa refere-se aos processos administrativos 10865.000636/2001-24, 10865.000632/2001-46, 10865.000634/2001-35, 10865.000633/2001-91 e 10865.000635/2001-60, enquanto o suposto crédito de IPI cuja compensação indevida resultou na lavratura da presente NFLD, decorre de

processos de Restituição/Ressarcimento diversos, quais sejam, 10865.001551/00-57, 10865.000631/2001-00, além do processo 10865.000633/2001-91.

Portanto, primeiro não se pode entender que a decisão judicial às fls. 430/434 deferiu a compensação pretendida pela Recorrente, conforme se depreende do trecho abaixo transcrito:

“Ressalto, inicialmente, que, diante do que dispõe o art. 170-A do Código Tributário Nacional, nos termos da redação dada pela Lei Complementar 104/2001, não se admite o deferimento de compensação de tributos por medida liminar e antes do trânsito em julgado da decisão, pelo que passo a analisar apenas a questão referente ao creditamento de IPI sobre os insumos e matérias primas” (fls. 431).

Além do mais, exceção feita ao processo administrativo 10865.000633/2001-91, a lide judicial não tem como objeto os processos dos quais se originaram o suposto crédito da empresa.

Destarte não merece acolhida a tese de que o procedimento realizado pela fiscalização resultou em ofensa à decisão judicial.

Por tais razões, não se pode aceitar o argumento de que a discussão em torno do crédito do IPI acontece perante a SRF, restando à Secretaria da Receita Previdenciária — SRP apenas um crédito do sujeito passivo a ser compensado, já que o suposto crédito, conforme exposto, só pode ser aproveitado após o trânsito em julgado da decisão judicial que o reconheça.

Também não procede a afirmação de que o fundamento legal utilizado pela autoridade lançadora encontra-se superado por legislação superveniente.

Ora, o artigo 89 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.129/95 dispõe claramente que:

Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido.

§1º Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido a sociedade.

§ 2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas "a", "h" e "c" do parágrafo único do art. 11 desta Lei.

§ 3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência.

§ 4º Na hipótese de recolhimento indevido, as contribuições serão restituídas ou compensadas atualizadas monetariamente.

§ 5º Observado o disposto no § 3º, o saldo remanescente em favor do contribuinte, que não comporte compensação de uma só vez, será atualizado monetariamente.

§ 6º A atualização monetária de que tratam os §§ 4º e 5º deste artigo observará os mesmos critérios utilizados na cobrança da própria contribuição.

§ 7º Não será permitida ao beneficiário a antecipação do pagamento de contribuições para efeito de recebimento de benefícios.

Além do mais, de acordo com o artigo 74 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 10.637/2002 tem-se que:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Vislumbra-se, portanto, claramente a ausência de qualquer incompatibilidade entre os dois dispositivos legais. Enquanto o artigo 89 da Lei 8.212/91 trata da compensação no âmbito do INSS, a Lei 9.430/96 ocupa-se da compensação na esfera da Secretaria da Receita Federal, consignando de maneira inequívoca que o crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF poderão ser compensados com quaisquer tributos ou contribuições administrados também pela SRF.

Quanto ao Decreto nº 2.637/98, de 25 de junho de 1998, que "Regulamenta a Cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI", o referido normativo infra-legal prevê, em seu artigo 190, a compensação de créditos do sujeito passivo com o imposto (IPI) correspondente a períodos subsequentes, facultando a opção pelo pedido de restituição:

Art. 190. Nos casos de pagamento indevido ou a maior do imposto, inclusive quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o valor correspondente poderá ser utilizado, mediante compensação, para pagamentos de débitos do imposto do próprio sujeito passivo, correspondentes a períodos subsequentes, desde que não apurados em procedimentos de ofício, independentemente de requerimento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 165, Lei nº 8.383, de 1991, art. 66, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 73).

§ 1º facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição (Lei nº 8.383, de 1991, art. 66, § 2º).

Já o artigo 191 do referido diploma legal trata da possibilidade de concessão de outras formas de compensação, inclusive com outros tributos ou contribuições federais, observadas as normas e condições estabelecidas pela Secretariada Receita Federal. No entanto, as contribuições em relação às quais pretende a impugnante compensar seus pretensos créditos do IPI, a teor do disposto no artigo 33 da Lei 8.212/91 não eram à época arrecadados, fiscalizados, lançados e normatizados pela SRF, sendo que por isso não poderiam ser aplicadas as disposições contidas no artigo 191 do Decreto 2.637/98, que dispõe:

Poderão ser concedidas outras formas de compensação do imposto, inclusive com outros tributos ou contribuições federais, desde que mediante requerimento do sujeito passivo e observadas as normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal (Lei nº 9.430, de 1996, artigos. 73 e 74).

Nesse sentido, aos comandos normativos emanados da SRF, encontra-se em consonância com todo o ordenamento jurídico aqui analisado a afirmação contida no Relatório Fiscal e questionada pela Recorrente às folhas 74.

Nos termos da legislação anteriormente transcrita, outras formas de compensação do imposto (IPI) poderiam ser concedidas uma vez observadas as normas e condições estabelecidas pela SRF. Consequentemente, esta compensação só poderia abranger os tributos administrados pela SRF.

Corroborando tudo até então exposto, oportuno trazer à baila os artigos 207 e 208 do Decreto 4.544, de 26 de dezembro de 2002, que "Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI" e encontra-se redigido nos seguintes termos:

Art. 207. Nos casos de pagamento indevido ou a maior do imposto, inclusive quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o valor correspondente poderá ser utilizado, mediante compensação, para pagamentos de débitos do imposto do próprio sujeito passivo, correspondentes a períodos subsequentes, independentemente de requerimento (Lei n 2 5.172, de 1966, art. 165, Lei n2 8.383, de 1991, art. 66, e Lei n2 9.430, de 1996, art. 73).

§º 12 É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição (Lei n2 8.383, de 1991, art. 66, § 22).

§º 22 Parte legítima para efetuar a compensação ou pleitear a restituição é o sujeito passivo que comprove haver efetuado o pagamento indevido, ou a maior.

Art. 208. O sujeito passivo que apurar crédito do imposto, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF (Lei n º 9.430, de 1996, art. 74, e Medida Provisória n2 66, de 2002, art. 49).

§º12 A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 1 2, e Medida Provisória n2 66, de 2002, art. 49).

§º22 A compensação declarada it SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 22, e Medida Provisória n2 66, de 2002, art. 49)".

Observa-se da legislação transcrita, que os diplomas legais em comento não abrangem a possibilidade do sujeito credor do IPI compensar o respectivo crédito com as contribuições objeto do presente lançamento fiscal, vez que as mesmas não eram à época administradas pela SRF (artigo 208, caput).

Além do mais, ainda que fosse possível a utilização dos créditos de IPI conforme pretendido pela Recorrente, a mesma deveria fazer prova da liquidez e certeza de tais créditos, conforme dispõe o artigo 170 do CTN.

Tal pressuposto demanda o reconhecimento dessa condição por meio de decisão Judicial, o que não o caso dos autos, quer seja através de decisão proferida no âmbito administrativo, sendo que neste particular oportuno frisar que o processo 10865.001551/00-57 foi indeferido pela SRF, tendo sido confirmada tal decisão na instância administrativa superior (Segundo Conselho de Contribuintes), conforme a ementa abaixo transcrita:

"Processo no.: 10865.001551/00-57 Recurso no.: 131.466 Acórdão no.: 204-01.315 Recorrente: Industrias de Papel R. Ramenzoni S/ARecorrida: DRJ em Ribeirão

Preto — SP NORMAS PROCESSUAIS. PRESCRIÇÃO. A prescrição relativa ao pedido de ressarcimento de eventuais créditos escriturais de IPI rege-se pelo Decreto no. 20.910/1932, postulando o direito de postulá-lo em cinco anos entre a data da entrada do insumo no estabelecimento fabril e a data do protocolo de sua requisição administrativa. Recurso negado".

Também foi o processo 10865.000631/2001-00 indeferido pela SRF:

"Ementa: CRÉDITOS. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior. INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais. CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA UFIR INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC. É incabível, por ausência de base legal, a atualização monetária de créditos do imposto, objeto de pedido de ressarcimento cumulado com compensação, pela conversão em Ufir e a incidência da taxa Selic sobre os montantes pleiteados". (Acórdão 8196, de 27 de maio de 2005 — 2ª Turma de Julgamento DRJ Ribeirão Preto — Relator Marcelo de Camargo Fernandes).

Assim, o artigo 208 do Decreto 4.544/2002, repita-se, trata de compensação efetuada entre tributos administrados apenas pela SRF, não se aplicando à hipótese sob análise, por consequência, a disposição contida no parágrafo 2º do referido dispositivo normativo.

Destarte, quer pelo fato de não haver previsão legal ou normativa para a compensação pretendida pela impugnante, quer pelo não reconhecimento de seus supostos créditos de IPI, não merece acolhida os argumentos aventados na impugnação apresentada.

Da cobrança da Taxa SELIC

Entendo ser possível e correta a aplicabilidade da Taxa SELIC nos casos de atraso no pagamento de importâncias devidas ao INSS, haja vista sua previsão legal estar devidamente fundamentada no art. 58, inc. II do Decreto nº 2.173/97, consoante se pode observar:

Art. 58. Para o pagamento de valores das contribuições e demais importâncias devidas à seguridade social, arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e não recolhidas até a data de seu vencimento, inclusive dos débitos objeto de parcelamento, incidirão: [...]

II - juros de mora:

- a) um por cento no mês do vencimento;*
- b) equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC nos meses intermediários;*
- c) - um por cento no mês do pagamento;*

Além do mais, resalto que recentemente o Segundo Conselho aprovou a Súmula nº 03 que assim dispôs sobre a matéria:

“*SÚMULA N° 3 - É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.*”

Relembre-se, mais uma vez, no que tange à alegada inconstitucionalidade da taxa, o entendimento de que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (Constituição Federal, art. 102, I, “a” e III, “b”, art. 103, § 2º; Emenda Constitucional nº 3/93; Código de Processo Civil -, artigos. 480 a 482).

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - 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.

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

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

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

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

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

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

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

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Processo nº 10865.001652/2007-20
Acórdão n.º **2301-002.664**

S2-C3T1
Fl. 13

Diante do exposto, conheço do Recurso para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para determinar que sejam cotejadas as multas previstas no art. 35 em sua redação atual e anterior da Lei 8.212/91, aplicando-se a que seja mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de março de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes