



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 37048.263800/2006-05
Recurso n° 260.246 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.114 – 2ª Turma
Sessão de 26 de março de 2014
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL - CSN E OUTRO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1996 a 30/09/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se ao lançamento a legislação em vigor à data da ocorrência do fato gerador. Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 23/04/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann, substituída pelo Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado).

Relatório

Em face de Companhia Siderúrgica Nacional – CSN e Brasimet Engenharia e Montagens Industriais Ltda, foi lavrado Notificação Fiscal de Lançamento de Débito de fls. 01/19, relativo às importâncias supostamente não lançadas correspondentes à parte patronal e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT), bem como em relação aos pagamentos efetuados a contribuintes individuais, acrescidos de multa.

Conforme TEAF de fls. 24/28, a presente NFLD foi lavrada em substituição à NFLD 35.007.354-6, que foi anulada pelo acórdão n.º 724/2005 da 4ª Câmara de Julgamento, pela ausência de fundamentação legal no que se referia à aferição indireta.

A Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, exarou o acórdão n.º 2403-00.312, que se encontra às fls. 652/655v e cuja ementa é a seguinte:

*“(…) MULTA - REDUÇÃO - LEI MENOS SEVERA –
APLICAÇÃO RETROATIVA - CTN, ART. 106*

Tratando-se de crédito não definitivamente julgada, aplica-se o disposto no art. 106 do CTN que permite a redução da multa prevista na lei mais nova, por ser mais benéfica ao contribuinte, mesmo a fatos anteriores à legislação aplicada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a turma, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, com

base na redação dada pela lei 11.941/09 ao artigo 35, *caput*, da Lei 8.212/91, devendo ser aplicada a mais benéfica à contribuinte.

Intimada do v. acórdão em 05/05/2011, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 659/676) em 06/05/2011, sustentando divergência entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos nº 2301-00.283 e 2401-00.120, no tocante à aplicação da multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela lei 11.941/09, para fins da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II do CTN.

Ao recurso especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2400-265/2011, de 16/05/2011 (fls. 712/716).

Regularmente intimada do acórdão, a Companhia Siderúrgica Nacional – CSN interpôs Recurso Especial em 01/08/2011 (fls. 723/734) e apresentou suas contrarrazões ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 778/786).

Ao recurso especial da contribuinte foi negado seguimento, conforme Despacho nº 2400-517R/2011, de 28/11/2011 (fl. 792).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Analiso, inicialmente, a admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Como se verifica dos autos, o recurso foi interposto em razão da divergência entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos nº 2301-00.283 e 2401-00.120. Os acórdãos paradigmas encontram-se assim ementados:

Acórdão nº 2301-00.283

“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN. O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991. Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, ha que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização. JUROS CALCULADOS À TAXA SELIC. APLICABILIDADE. A cobrança de juros está prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, desse modo foi correta a aplicação do índice pela fiscalização federal. No sentido da aplicabilidade da taxa Selic,

o Plenário do 2º Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula de nº 3. RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CORESPONSÁVEIS. DOCUMENTO INFORMATIVO. A relação de co-responsáveis meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores. Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto. Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, afim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou atuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação. O art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PARCELA PAGA EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. A parcela foi paga em desacordo com a lei, pois não houve participação do sindicato na negociação. A negativa do sindicato em participar, conforme descrito pelo recorrente, não tomou legítimo o instrumento realizado. Para solução do caso, se entendesse a empresa ou os trabalhadores ser mais benéfico o acordo de participação nos lucros proposto pelo recorrente deveria valer-se do disposto na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, além do que a própria Lei nº 10.101 em seu art. 40 prevê a forma de resolução de controvérsias relativas ao PLR. Recurso Voluntário Negado"

Acórdão nº 2401-00.120

"SALÁRIO INDIRETO. CARTÕES DE PREMIAÇÃO - PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. JUROS SELIC CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DECLARAÇÃO. VEDAÇÃO. DECADÊNCIA 1- De acordo com o artigo 34 da Lei nº 8212/91, as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal e lançamento, pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -SELIC incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável 2- A teor do disposto no art. 49 do Regimento Interno deste Conselho é vedado ao Conselho afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob o fundamento de inconstitucionalidade, sem que tenham sido assim declaradas pelos órgãos competentes. A matéria encontra-se sumulada, de acordo com a Súmula nº 2 do 2º Conselho de Contribuintes. 3-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 nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. Termo inicial: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART 150, §4º). No caso, trata-se de

tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, §4º do CTN"

Verifico, ainda, constar dos respectivos votos que integram os acórdãos paradigmáticos:

Acórdão nº 2301-00283

"Quanto à possibilidade de retroatividade da multa prevista na Medida Provisória n.º 449 de 2008 entendo que a mesma não se aplica.

A retroatividade benigna terá aplicação nas hipóteses de a situação gerada pelo ordenamento novel ser mais benéfica que a anterior. In casu, para lançamento de ofício a situação gerada por meio da Medida Provisória n.º 449 impõe a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, ou seja a multa seria de 75%. A multa moratória prevista no art. 61 da Lei n.º 9.430 somente se aplica para casos de recolhimento não incluídos em lançamento de ofício, o que não é o caso.

O fato de ser classificada como multa moratória ou de ofício é irrelevante, o que importa é o comparativo entre situações tendo como referência a nova legislação."

Acórdão nº 2401-00120

"Nesse sentido, devida a contribuição e não sendo recolhida até a data do vencimento, fica sujeita aos acréscimos legais na forma da legislação de regência. Portanto, correta a aplicação da taxa SELIC, com fulcro no artigo 34, da Lei n.º 8.212/91, e bem assim da multa moratória, nos termos do artigo 35, do mesmo Diploma Legal.

(...)

Com relação à solicitação da recorrente, para a aplicação do disposto na Medida Provisória 449, relativamente à multa de mora, importa salientar que a referida MP, além de alterar o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte:

"Art. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos as contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996".

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

"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"

Entretanto, se ocorreu o lançamento de ofício que é o presente caso, a multa devida seria de 75%, superior ao índice previsto na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, correspondente ao percentual devido após ciência do acórdão da segunda instância.

Assim, não há como retroagir, ainda que se considere a multa moratória como penalidade, pois a lei atual não é mais favorável ao contribuinte, pelo menos até essa instância."

No presente caso, o v. acórdão recorrido determinou, para fins de cálculo de multa a ser aplicada em decorrência da retroatividade benigna, a comparação entre a multa aplicada e a atual multa prevista no artigo 35, caput da Lei nº 8.212/1991 (conforme redação da Lei nº 11.941/2009), resultando na aplicação do percentual de penalidade de 20%.

Os paradigmas colacionados, no entanto, determinaram que para fins de aplicação da retroatividade benigna fosse comparada a multa lançada com aquela prevista no novel artigo 35-A da Lei nº 8.212/191, que, ao fazer remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, resulta na aplicação de penalidade de 75% do valor do tributo lançado.

Destarte, patente a divergência, razão pela qual conheço do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Antes de adentrar ao exame do mérito passo a análise da decadência, conforme suscitado pela Contribuinte em seu recurso voluntário e nas contrarrazões.

Analisando os autos verifico que o lançamento objetiva a cobrança de contribuições previdenciárias relativas aos fatos geradores ocorridos entre 03/1996 e 09/1998, em decorrência de prestação de serviços com cessão de mão-de-obra.

Consta do presente processo que o lançamento foi originalmente lavrado apenas contra a CSN, na qualidade de responsável solidária, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/1991, sendo anulado pela Quarta Câmara do Conselho de Recursos da Previdência Social, em sessão de 12/04/2005, tendo em vista a ausência da fundamentação legal autorizadora do arbitramento da base de cálculo do tributo cobrado, bem como pela constatação de violação aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa.

Posteriormente, e em decorrência da anulação do lançamento anterior, foram lavradas novas NFLDs para cobrança do crédito tributário. No presente caso o crédito formalizado por meio da NFLD nº 35.007.354-6, objetiva a cobrança de contribuições previdenciárias devidas em decorrência do contrato de cessão de mão-de-obra firmado entre a CSN e a empresa Brasimet Engenharia e Montagens Industriais Ltda.

Embora sensibilizado pelos argumentos suscitados pela contribuinte em relação à decadência verifico que a matéria já foi objeto de análise pelo v. acórdão recorrido.

De fato, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF reconheceu a decadência do crédito tributário somente em relação a empresa Brasimet Engenharia e Montagens Industriais Ltda (prestador de serviços) por considerar que tal empresa somente foi cientificada do lançamento em 12/2006 (na medida em que não figurava como devedora no lançamento original) quando passados mais de cinco anos dos fatos geradores verificados entre 03/1996 e 09/1998 (por qualquer um dos critérios do CTN).

No tocante à CSN o lançamento foi mantido e a decadência expressamente afastada, como se verifica do seguinte trecho do v. acórdão recorrido, *in verbis*:

“Um dos argumentos recursais está lastreado na eventual fluência do prazo decadencial. Segundo a recorrente CSN o lançamento anterior teria sido anulado por vício material e não por vício formal.

Para esclarecer esse ponto, transcrevo a ementa do julgamento que anulou o lançamento original.

EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 31 DA LEI nº 8.212/91. AFERIÇÃO INDIRETA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NULIDADE ABSOLUTA.

O vício presente na notificação datada de 1999 foi o da ausência de fundamentação legal, típico vício formal. Não havia o fundamento legal que autoriza o arbitramento. O outro motivo que ensejou a nulidade foi o fato de em uma única NFLD ter sido incluída 169 prestadoras de serviços, o que dificultou o direito de defesa. No caso, tal motivo também se enquadra como vício formal, inclusive a própria Câmara recomendou o desmembramento da Notificação Fiscal.

Pelo exposto reconhecendo que o lançamento anterior foi anulado por vício formal, o termo a quo para contagem passa a ser a data que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o crédito anteriormente constituído, na forma do art. 173, inciso II do CTN.

A presente NFLD englobou os fatos geradores ocorridos entre 03/96 e 09/98.

*A NFLD originária foi lavrada em dezembro de 1999, conforme informação no recurso voluntário, portanto em período não abrangido pela decadência. A notificação originária foi anulada em abril de 2005, e a presente NFLD foi lavrada em 12/2006, dentro do período de cinco anos a contar da data que anulou o lançamento anterior. **Pelo exposto não reconheço a decadência para a CSN.***

Análise complementar da decadência deve ser efetuada para a devedora BRASIMET. Esta argumenta que só foi cientificada do lançamento em 12/2006 visto que não figurava no primeiro lançamento (anulado em 2005) e que o intervalo de tempo entre os fatos geradores, 03/96 a 09/98, e sua notificação é maior que 5 anos.

Uma vez que os elementos colocados pela empresa se comprovam na leitura do processo, reconheço a decadência para a BRASIMET, por qualquer critério do CTN.” (original sem grifos)

Por tratar-se de matéria expressamente decidida pelo v. acórdão recorrido esta Câmara Superior somente poderia se manifestar sobre a decadência caso a contribuinte apresentasse recurso especial em face do v. acórdão recorrido e tal recurso fosse admitido.

Dessa forma não há como reconhecer a decadência no presente julgamento.

No mérito a discussão nos presentes autos é relativa à multa a ser aplicada no presente caso em decorrência do advento da Lei nº 11.941/2009, que alterou os dispositivos da Lei nº 8.212/1991 que tratavam da matéria.

Ressalto, antes de tecer maiores comentários, que o presente lançamento tem como objetivo a cobrança de valores relativos às contribuições previdências apuradas como devidas relativas à parte patronal e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT), bem como em relação aos pagamentos efetuados a contribuintes individuais, acrescidos de multa (fls. 11/15).

O v. acórdão recorrido, ao analisar as razões de recurso da contribuinte, houve por bem determinar o cálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela lei 11.941/2009, caso mais favorável à contribuinte.

A Fazenda Nacional insurge-se contra tal conclusão.

Trata-se de tema bastante debatido no âmbito deste egrégio colegiado.

Para fins de clareza transcrevo, a seguir, a redação dos dispositivos relevantes vigentes à época dos fatos geradores.

Lei no 8.212/1991:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

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

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

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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;

III – para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) setenta por cento, se houver parcelamento;
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.”

Esse dispositivo era aplicado às contribuições previdenciárias, administradas pelo INSS, enquanto que aos demais tributos e contribuições federais aplicavam-se as penalidades dos artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

“Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei nº 9.430/1996:

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.”

Verifica-se, desde logo, que existia distinção na aplicação de penalidades para os casos do não recolhimento de contribuições previdenciárias e para os casos de não recolhimento de outros tributos.

De fato, o artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 estabelecia que na hipótese de não apuração e recolhimento de contribuições previdenciárias a multa aplicável era sempre uma dita “de mora” (independentemente do pagamento ser espontâneo ou em decorrência de lançamento de ofício), enquanto que a ausência de apuração e recolhimento tempestivo dos demais tributos e contribuições federais, nos termos da Lei nº 9.430/1996, era penalizado com (i) multa de mora, em caso de recolhimento intempestivo antes do lançamento ou (ii) multa de ofício, em caso de lançamento pela autoridade fiscal.

Assim, uma primeira conclusão é que a distinção entre multa de mora e multa de ofício não era relevante no âmbito das contribuições previdenciárias na medida em que a legislação aplicável a tais contribuições não a fazia.

Tal sistemática, no entanto, sofreu profundas alterações em decorrência da unificação da arrecadação dos tributos federais no âmbito da Receita Federal do Brasil com o

advento da Lei nº 11.941/2009. De fato, uma vez unificada a arrecadação não fazia sentido a existência de sistemáticas de aplicação de penalidade diferentes, razão pela qual a Lei nº 11.941/2009 alterou tais dispositivos.

A Lei nº 8.212/1991, após o advento da Lei nº 11.941/2009, passou a tratar das penalidades nos artigos 32A, 35 e 35-A, *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:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

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.

§ 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.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

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

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

(...)

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.

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

No presente caso, considerando que o lançamento decorreu da não apuração e recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, verifico que pela sistemática anterior à MP 449/2008 (convertida na lei nº 11.491/2009), o lançamento estaria sujeito à multa prevista no artigo 35 da Lei 8.212/1991 que, em sua redação à época dos fatos geradores, determinava a aplicação de uma multa de 8% até 100% da contribuição devida em função da fase em que se encontrava a cobrança do débito.

Embora o artigo 35 da Lei 8.212 denominasse tal penalidade de mora, em essência, quando lançada em procedimento de ofício para apuração dos tributos não lançados, tem sua correspondência no atual artigo 35A da Lei nº 8.212/1991, que rege as hipóteses de lançamento de ofício pela autoridade fiscal e não na atual redação do artigo 35 da Lei n. 8212/1991, que rege as hipóteses de recolhimento espontâneo pelo contribuinte.

Assim, para aplicação do comando de retroatividade benigna previsto no artigo 106, II, do CTN deve-se comparar a penalidade prevista na antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 com aquela prevista no artigo 35A da Lei n. 8.212/1991, que remete ao artigo 44 da Lei n. 9.430/1996, ficando limitada ao percentual de 75% prevista neste último dispositivo.

Ante o exposto, conheço do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, DAR LHE PROVIMENTO, para que seja aplicada a multa prevista na antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, limitada ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad