



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

Processo nº 10166.722950/2009-04
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.470 – 2ª Turma
Sessão de 29 de janeiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAX EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

NORMAS PROCESSUAIS. ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO CONFIGURADA.

Trata-se o presente lançamento decorrente do descumprimento de obrigação principal, no qual, para fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449, de 2008, houve, por ocasião do lançamento, que já vigiam as alterações introduzidas na Lei nº 8.212, de 1991 pela Lei 11.941, de 2009, fruto da conversão da MP nº 449, de 2008, a aplicação da multa de ofício 75%.

Os acórdãos paradigmas tratam da aplicação retroativa das regras inseridas pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, em lançamento efetuado antes da vigência da referida medida provisória, em que se nega a aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, por força do que dispõe a atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991.

Recurso especial não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do recurso. Vencido o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Redator Designado

EDITADO EM: 04/02/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Elias Sampaio Freire.

Relatório

O Acórdão nº 2402-02.106, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgado na sessão plenária de 29 de setembro de 2011, por unanimidade de votos, acolheu a preliminar para afastar a responsabilidade subsidiária da empresa LPS Brasília-Consultoria de Imóveis Ltda e deu provimento parcial para redução da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, e, por maioria de votos, reconheceu a existência de vício material insanável no levantamento SP - Serviços Prestados por Contribuintes Individuais.

Transcreve-se a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

NULIDADE LANÇAMENTO. LEVANTAMENTOS “VAI” E “VTI”. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, bem como os fundamentos legais, não há que se falar em nulidade pela falta de fundamentação da obrigação tributária principal e da aplicação da multa.

LANÇAMENTO. LEVANTAMENTO “SP”. OCORRÊNCIA FALTA DE CLAREZA. FATO GERADOR E BASE CÁLCULO. NULIDADE.

A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus valores, sob pena de cerceamento de defesa e consequentemente nulidade.

É nulo o lançamento efetuado se a base de cálculo do fato gerador da obrigação principal não for devidamente delineada de forma clara e precisa nos autos.

SUCESSÃO COMERCIAL. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA ADQUIRENTE. PREVISTA ART. 133 DO CTN. NÃO DEVIDAMENTE DEMONSTRADA. NÃO OCORRÊNCIA.

Da leitura do Relatório Fiscal e dos demais documentos que constam nos autos, constata-se que os elementos fáticos, isoladamente, sem outros elementos probatórios, são insuficientes para caracterizar a sucessão empresarial da responsabilidade tributária do art. 133 do CTN.

Os elementos fáticos não demonstram que houve a efetiva alienação de estabelecimento comercial ou do fundo de comércio.

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, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Cientificada dessa decisão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial de divergência, insurgindo-se apenas contra a redução da multa de ofício.

Para comprovar a divergência jurisprudencial, foram apresentados, como paradigmas, os Acórdãos nºs 2301-00.283 e 2401-00.120.

Afirma a recorrente que o acórdão recorrido entendeu que, em virtude das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009, deveria se aplicar a retroatividade benigna e se limitar a multa ao percentual de 20%. Por outro lado, os paradigmas teriam entendido que, ao caso, aplicam-se as multas do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

O recurso foi admitido pelo Despacho nº 2400-539/2011 – 4ª Câmara, de 05 de dezembro de 2011.

Cientificado do acórdão e do recurso especial da Fazenda Nacional em 8/3/2012, o contribuinte apresentou, em 19/3/2012, contrarrazões.

Preliminarmente, defende que o recurso não pode ser conhecido, pois (a) a matéria não foi prequestionada, (b) não é possível o conhecimento de recurso especial com divergência com instrução normativa, (c) a instrução normativa em comento é posterior a lavratura do auto de infração, (d) o paradigma trata de multa da GFIP enquanto o acórdão recorrido de contribuições sociais sobre corretores autônomos, e (e) o acórdão recorrido foi proferido antes da edição da instrução normativa.

No mérito, diz não ser possível cumular a multa de mora com a de ofício, por se tratarem de institutos completamente diversos, e que, somente após a MP nº 449, de 2008, é que passou a existir a multa de ofício nas contribuições previdenciárias.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

Preliminarmente, há que se averiguar o pedido de não conhecimento do recurso, efetuado em sede de contrarrazões.

O primeiro argumento da preliminar é o de que a matéria não foi prequestionada.

Nesse aspecto, há que se esclarecer que o prequestionamento é apenas pré-requisito do recurso especial do contribuinte, nos termos do §3º do art. 67 do anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Isso ocorre porque a Fazenda Nacional somente se manifesta no processo após o recurso voluntário, não sendo possível se exigir que ela tenha discutido a matéria anteriormente nos autos.

Há também que se rejeitar os argumentos que se relacionam com a instrução normativa editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre a matéria, utilizada como um dos fundamentos do recurso. Isso porque a divergência apontada não levou em consideração esse ato normativo, e assim sua menção no apelo não tem qualquer relação com o conhecimento do recurso.

Finalmente, também improcedente a argumentação quanto às diferenças entre os fatos subjacentes aos acórdãos recorrido e paradigma, pois o paradigma trataria de multa da GFIP enquanto o acórdão recorrido de contribuições sociais sobre corretores autônomos.

Como bem assentado no despacho de admissibilidade do Sr. Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF:

De fato, em situações semelhantes, em que houve lançamento de ofício, os paradigmas aplicaram o art. 35-A, enquanto que a decisão recorrida aplicou o disposto no art. 35, *caput*, ambos da Lei nº 8212/91.

E a divergência jurisprudencial é patente no que tange à possibilidade de aplicação retroativa das penalidades previstas na Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, bem como na forma como se deve dar essa retroatividade.

Nesse sentido, cabe referência ao Acórdão paradigma nº 2301-00.283, que textualmente afirma:

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 nº 449 impõe a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, ou seja a multa seria de 75% [...].

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.

Nesses termos, concordando com o entendimento do Sr. Presidente da 4ª Câmara, conheço do recurso.

O presente processo trata de lançamento de contribuições previdenciárias ocorrido após as alterações da Medida Provisória nº 449, 2008, mas referente a fatos geradores ocorridos anteriormente.

Como bem esclarecido pelo acórdão recorrido, nos termos da legislação anterior, seriam aplicadas duas multas distintas:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Contudo, essa sistemática foi alterada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, resultado da conversão da citada Medida Provisória nº 449, de 2008, que alterou os arts. 35 e incluiu o art. 35-A na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Assim, a partir de dezembro de 2008:

a) as contribuições previdenciárias pagas em atraso, mas não lançadas de ofício, são acrescidas 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. 35);

b) as contribuições previdenciárias lançadas de ofício são acompanhadas das penalidades do art. 44 da Lei nº 9.430, 1996 (art. 35-A).

O acórdão recorrido entende que não há que se aplicar a nova legislação para os fatos geradores anteriores, pois há uma diferença essencial de critérios entre as normas:

enquanto a antiga punia o atraso no pagamento, a nova penaliza a falta de espontaneidade. Assim, deve-se entender que a norma especial (antiga) deve prevalecer sobre a geral (nova).

A decisão atacada então conclui que não se pode aplicar aos fatos geradores sob análise a multa de ofício do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, mas apenas a multa de mora anteriormente prevista no art. 35, inciso II, da mesma lei.

Contudo, penso que a decisão foi contraditória com seus fundamentos. Se não era possível se aplicar a multa da nova legislação, mas apenas as do ordenamento anterior, então seria necessário se restabelecer as duas multas anteriormente aplicadas, e não apenas uma delas.

De modo contrário, entendo que as novas penalidades devem se aplicar a fatos geradores anteriores quando forem menos gravosas que as da legislação anterior, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

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

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

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

E foi exatamente esse o procedimento adotado pela autoridade lançadora, conforme descrito no item 11 do Relatório do Auto de Infração, abaixo transcrito:

11. Tendo em vista o disposto anteriormente, a multa calculada no presente Auto de Infração, (multa de ofício de 75% sobre os valores das contribuições devidas), foi confrontada com a multa originada pelo descumprimento da obrigação acessória prevista na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com inc. IV e § 4º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, (Auto de Infração Código de Fundamentação Legal 68, AI CFL 68, que diz: apresentar a empresa a GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias), mais a multa de mora de 24% aplicada sobre as contribuições previdenciárias apuradas, de acordo com o previsto no art. 35 da Lei 8.212/91, (com redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009). Do confronto, por competência, **da multa de ofício de 75% com o AI CFL 68 + multa de mora de 24%** calculados com base nos valores das contribuições previdenciárias apuradas a partir das bases de cálculo informadas nos levantamentos VA e VT, foi aplicada, em cada caso, a penalidade mais benéfica ao contribuinte, conforme pode ser verificado no arquivo **AI 68 X Multa 75%** em anexo e na planilha abaixo (grifamos):

[...]

(destaques do original)

Observe-se que a Secretaria da Receita Federal do Brasil adotou essa mesma orientação na Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010, como abaixo se transcreve:

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

“Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(...)”

Entendo que essa orientação está de acordo com o determinado no Código Tributário Nacional, devendo-se comparar a multa da legislação atual com as penalidades previstas no ordenamento anterior, prevalecendo a de menor valor.

Como foi esse o procedimento adotado pelo lançamento, deve-se restabelecer as penalidades por ele aplicadas.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Designado

No que diz respeito à admissibilidade, peço vênica ao ilustre conselheiro relator para divergir de seu entendimento, posto que entendo não restar demonstrada a divergência, pelos fundamentos a seguir delineados.

Há de se salientar que, por ocasião do lançamento já vigiam as alterações introduzidas na Lei nº 8.212, de 1991 pela Lei 11.941, de 2009, fruto da conversão da MP nº 449, de 2008.

Portanto, trata-se o presente lançamento decorrente do descumprimento de obrigação principal, no qual, para fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449, de 2008, houve, por ocasião do lançamento, que já vigiam as alterações introduzidas na Lei nº 8.212, de 1991 pela Lei 11.941, de 2009, fruto da conversão da MP nº 449, de 2008, a aplicação da multa de ofício 75%.

Nesse diapasão a decisão recorrida afastou a aplicação da regra do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 e aplicou a regra do art. 35, II da Lei nº 8.212, de 1991

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (tempus regit actum) 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).

Dessa forma, entendo que para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991) e não a multa de ofício fixada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Por seu turno, os acórdãos paradigmas tratam da aplicação retroativa das regras inseridas pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, em lançamento efetuado antes da vigência da referida medida provisória, em que se nega a aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, por força do que dispõe a atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991.

Portanto, há de se concluir que não resta configurada a divergência.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.250-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/05/2013 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 16/05/2013

por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTO

S, Assinado digitalmente em 13/05/2013 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 17/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10166.722950/2009-04
Acórdão n.º **9202-002.470**

CSRF-T2
Fl. 10

CÓPIA