



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

Processo nº 10315.001007/2010-39
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.419 – 2ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2016
Matéria 67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADES/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICÍPIO DE BARBALHA PREFEITURA MUNICIPAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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 conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Ausente, justificadamente o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Do Processo, até a Decisão Recorrida

Trata o presente processo de autos de infração - AI, à e-fl. 01 cientificado ao contribuinte em 15/12/2010, com relatório fiscal às e-fls. 99 a 102. O objeto do presente processo são as contribuições previdenciárias devidas e não declaradas em GFIP, conforme abaixo discriminado:

1. incidentes sobre valores das remunerações pagas e ou creditadas a contribuintes individuais (quota patronal - alíquota de 20%);
2. incidentes sobre os valores das remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados (contratados, empregados, efetivos, comissionados e eletivos), correspondentes à quota patronal e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT);
3. glosa de salário família declarados indevidamente em GFIP;
4. diferença GILRAT declaradas a menor na GFIP; e 5. Diferença de acréscimos legais - DAL, em virtude de pagamento de Guia da Previdência Social - GPS fora do prazo sem os acréscimos legais.

O montante do crédito apurado, composto por valor principal e acréscimos legais, montou à quantia de R\$ 4.023.295,30 (quatro milhões, vinte e três mil e duzentos e noventa e cinco reais e trinta centavos), com data de consolidação em 30/11/2010.

A empresa apresentou impugnação, às e-fls. 324 a 329, em 17/01/2011, através da qual contestou o AI. A 5ª Turma da DRJ/FOR considerou improcedente a impugnação, por unanimidade de votos, conforme disposto no acórdão nº 08-20.544 de 07/04/2011, às e-fls. 334 a 340.

Inconformada, em 25/05/2011, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 346 a 351, e nele, em resumo, afirma que:

- deve ser anulado o lançamento pelo cerceamento do direito de defesa e do contraditório;
- não há motivação no AI; e
- requer anulação do AI.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 29/09/2011, resultando no acórdão 2302-01.131, às e-fls. 354 a 364, que tem a seguinte ementa:

Ementa: CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. RELATÓRIO FISCAL MOTIVADO.

O lançamento foi realizado com base em documentação da própria recorrente, conforme relatório fiscal.

O relatório indicou os motivos do lançamento; os fatos geradores estão devidamente descritos bem como a forma para se apurar o quantum devido

Os relatórios juntados pela fiscalização favorecem a ampla defesa e o contraditório, possibilitando ao notificado o pleno conhecimento acerca dos motivos que ensejaram o lançamento. Desse modo, não assiste razão à recorrente de que houve omissão na motivação do lançamento.

PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INQUISITIVA. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

A ação fiscal é um procedimento de natureza inquisitiva, logo não há contraditório na formalização do lançamento. O contraditório é conferido somente após a cientificação do contribuinte acerca do lançamento efetuado.

Da mesma forma que o contraditório no direito penal é conferido somente durante a ação penal e não durante o inquérito policial. No presente caso, foi conferida ciência ao contribuinte de todos os atos lavrados pelo órgão fazendário.

MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REGIME JURÍDICO A SER APILCADO. ALTERAÇÕES DA MEDIDA PROVISÓRIA N 449 DE 2008.

O novo regime surgido com a Medida Provisória n 449 (aplicação da multa de 75%) é mais gravoso. Desse modo para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212 para todo o período. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, para os valores não declarados em GFIP há que se aplicar a multa de 75% para todo o período (prevista no art. 44 da Lei 9.430).

O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Por unanimidade em conceder provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei n 8.212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449 de 2008.

Recurso Especial da Fazenda

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência - RE, às e-fls. 366 a 374, em 22/11/2011, entendendo que o acórdão recorrido merece ser reformado. Tal entendimento seria suportado pelo acórdão paradigma nº 2401-01.624 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF.

A Procuradora afirmou que o colegiado *a quo* entendeu que, para alcance da multa mais benéfica ao sujeito passivo, deve-se comparar a multa prevista na redação antiga do art. 35 da Lei nº 8.212 com a multa prevista no art. 35A da Lei nº 8.212, introduzido pela MP nº 449/2008.

Já o paradigma dispôs que para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, deve-se somar as multas da sistemática antiga (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada) e comparar o resultado dessa operação com a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e que remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Por essas razões, pleiteou o provimento do RE para que se reforme o acórdão recorrido, a fim de que prevaleça a forma de cálculo utilizada pelo acórdão paradigma para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, tudo em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa nº 1.027/2010.

O então presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, através do despacho nº 2300-242/2013, às e-fls. 378 a 380, efetuou análise do RE da procuradoria em 08/09/2014 e, em que pese ter havido erro material na transcrição da ementa do acórdão recorrido (afirmando tratar-se de contribuição sobre valores recebidos a título de abono), tratou corretamente da matéria do acórdão recorrido e deu seguimento ao RE por entender preenchidos os requisitos legais para sua admissibilidade em 08/09/2014.

Por meio da Intimação nº 100/2015/SARAC/DRF/JNE/CE (e-fl. 385) foi dada ciência à contribuinte do acórdão do recurso voluntário e do RE da Fazenda em 24/03/2015 (e-fl. 386), não tendo esta se manifestado nos prazos regimentais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso a ser analisado é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Julgo, inicialmente, não haver como se afastar a aplicabilidade, ao caso, da retroatividade benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Para tanto, trago à colação os dispositivos de interesse ao caso sob análise, bem como excertos do brilhante voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira no âmbito do Acórdão nº 9.202-003.070, proferido por esta mesma 2ª Turma, em 13 de fevereiro de 2014, por concordar integralmente com os seus fundamentos, na forma a seguir transcrita:

Lei 5.172/66 (CTN)

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.(g.n.)

Lei 8.212/1991 (Redação anterior):

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento (g.n.):

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (g.n.):

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

(...)

Lei 8.212/1991 (nova redação):

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 (g.n.), 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 (g.n.) 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.

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(...)

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(...)

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original)**.

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):**

(...)

II - para pagamento de créditos *incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)*:

Esclarecemos aqui que a ***multa de lançamento de ofício (grifos no original)***, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante ***lançamento de ofício (grifos no original)***. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de ***lançamento de ofício (grifos no original)***. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. ***Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.***

Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (***créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)***), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (***nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)***).

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.

(...)"

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão "multa de mora", independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora propriamente ditas e b) as multas lançadas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º. ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada, uma vez caracterizada a ocorrência de lançamento de ofício da obrigação principal através de NFLD(s) ou AI(s) correspondente(s), não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da estabelecida pela anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º. ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991 (aplicável para os casos de descumprimento de obrigação acessória relativa a prestação de informações em GFIP mesmo nos casos como o sob análise em que havia concomitante constituição de ofício da obrigação principal através de NFLD ou AI) com a do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, uma vez que a aplicação desta última, em meu entendimento, deve se cingir a casos em que há o efetivo recolhimento da contribuição previdenciária lançada, com somente a obrigação acessória tendo sido descumprida, sem lançamento de ofício.

Fundamental notar ter decorrido a constituição da multa, originada pelo descumprimento de obrigação acessória em questão nos presentes autos, de procedimento de ofício.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa por descumprimento de obrigação acessória (regrada na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou §5º da Lei nº 8.212, de 1991), quando somada à multa aplicada no âmbito do(s) NFLD(s) ou AI(s) de obrigação principal conexo(s) (regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Outrossim, analisando-se o relatório fiscal nas e-fls. 100 a 101 e em particular as planilhas à e-fl. 106, pode-se observar que, no tocante às contribuições

Processo nº 10315.001007/2010-39
Acórdão n.º 9202-004.419

CSRF-T2
Fl. 398

previdenciárias, houve a aplicação da comparação acima descrita no período de 01/2008 a 11/2008.

Conclusão

Dessarte, voto no sentido de conhecer do recurso especial de divergência da Procuradora da Fazenda Nacional, dando-lhe provimento para que seja mantida a multa conforme calculada no lançamento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 10315.001007/2010-39
Acórdão n.º **9202-004.419**

CSRF-T2
Fl. 399

CÓPIA