



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

Processo n° 10380.004994/2007-44
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.277 – 2ª Turma
Sessão de 30 de julho de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOSE IRANDSON BEZERRA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REGRA APLICÁVEL.

O Código Tributário Nacional, que dá tratamento específico no que tange a aplicação temporal de norma que trate penalidades, em seu art. 106, prevê que caso a nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, deve se reduzir ou cancelar as multas aplicadas.

No presente caso a obrigação tributária principal foi lançada acompanhada da multa prevista no art. 35, II da Lei n° 8.212, de 1991.

Sob a égide da sistemática anterior à MP n.º 449, de 2008, a multa aplicada poderia alcançar o patamar de 100%, conforme previsto no art. 35, III, "d" da Lei n° 8.212, de 1991.

Portanto, no presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 35, II que se refere à sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, o cotejo da multa mais benéfica deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997.

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 Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Manoel Coelho Arruda Junior e Pedro Anan Junior (suplente convocado). Votou pelas conclusões o Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo (suplente convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Redator-Designado

EDITADO EM: 04/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Ronaldo de Lima Macedo (suplente convocado), Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire. Ausente, justicadamente, o Conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

JOSE IRANDSON BEZERRA, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 37.044.093-5, em 31/01/2007, exigindo-lhe crédito tributário referente às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pelo notificado, concernentes à parte dos segurados, da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração decorrente da mão-de-obra empregada em obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física, apurada por aferição indireta, com espeque no artigo 33, § 4º, da Lei nº 8.212/91, em relação à competência 12/2006, conforme Relatório Fiscal, às fls. 18/20, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à Segunda Seção de Julgamento do CARF contra decisão da 7ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE, Acórdão nº 08-11.192/2007, às fls. 40/44, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a egrégia 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, em 09/02/2011, por unanimidade de votos, achou por bem conhecer do Recurso do contribuinte e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, o fazendo sob a égide dos fundamentos consubstanciados no Acórdão nº 2403-00.357, com sua ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAI PREVIDENCIÁRIAS

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/08/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 27/08/2

014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 12/08/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES

DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 21/08/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 29/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO AFERIÇÃO INDIRETA.

Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante aferição indireta.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO ACRÉSCIMOS LEGAIS JUROS E MULTA DE MORA ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA ART. 106, II, C, CTN

Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Recurso voluntário provido em parte.”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 93/105, com arrimo no artigo 67 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimento levado a efeito pelas demais Turmas do CARF, consubstanciado nos Acórdãos nºs 2301-00.283 e 2401-00.120, a respeito da mesma matéria, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada à divergência argüida.

Sustenta que os Acórdãos encimados, ora adotados como paradigmas, divergem do *decisum* guereado, na medida em que, ao analisarem autuação/notificação fiscal, determinaram que o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma

introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, ao contrário do que restou assentado no decisório recorrido que impôs a limitação da multa de mora aplicada ao percentual de 20%, com esteio no artigo 61 da Lei nº 9.430/91, aplicado retroativamente à hipótese vertente.

Em defesa de sua pretensão, infere que o artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária.

Explicita a alteração legislativa ocorrida após a edição da MP nº 449/2008, bem como os casos de aplicação da multa de ofício e de mora, para concluir que na hipótese de lançamento ocorre a imputação da multa de ofício, enquanto a de mora somente se dá quando o contribuinte pretende fazer o pagamento espontâneo do tributo a destempo, sem que tenha ocorrido a autuação fiscal, o que deverá ser observado para as contribuições previdenciárias.

Neste sentido, assevera que apesar da denominação, a antiga multa de mora prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 tem natureza de multa de ofício, uma vez que aplicada somente nos casos de realização de lançamentos fiscais, não se podendo comparar com aquela penalidade inscrita no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que contempla a multa de mora para pagamento espontâneo fora do prazo legal.

Partindo dessas premissas, não se pode cogitar na aplicação retroativa do disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/96 para fins de limitar a multa de mora (de ofício) aplicada aos lançamentos previdenciários pretéritos à edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado nos paradigmas a respeito da mesma matéria, consoante se positiva do Despacho nº 2400-280/2011, às fls. 124/128.

Instado a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls. 159/163, corroborando os fundamentos do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

Igualmente, o contribuinte apresentou Recurso Especial de Divergência, às fls. 131/135, repisando as razões de fato e de direito esposadas no recurso voluntário, sobretudo quanto à data a ser admitida como final da obra, para efeito da contagem do prazo decadencial, não tendo, porém, obtido êxito em sua empreitada relativamente aos pressupostos de conhecimento de sua peça recursal, a qual não fora conhecida em razão da ausência de comprovação de divergência jurisprudencial, nos termos do Despacho nº 2400-189/2012, de fl. 189, ratificado pelo Despacho nº 2400 – 242R/2012, do Presidente da CSRF, em face de reexame necessário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF a divergência suscitada, conhecimento do Recurso Especial da Procuradoria e passo à análise das razões recursais.

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, notadamente Relatório Fiscal da Notificação, no presente lançamento exige-se as contribuições previdenciárias referentes à parte dos segurados, da empresa, do SAT e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração decorrente da mão-de-obra empregada em obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física, apurada por aferição indireta, com espeque no artigo 33, § 4º, da Lei nº 8.212/91, em relação à competência 12/2006.

Por sua vez, ao analisar a demanda, a Turma recorrida entendeu por bem dar provimento parcial ao recurso da contribuinte, determinando o recálculo da multa de mora com esteio no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, limitando-a ao percentual de 20%, nos termos dos preceitos estabelecidos na MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, por se apresentar como legislação posterior à ocorrência do fato gerador mais benéfica ao contribuinte, o que impôs a sua retroatividade em observância aos ditames do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs o presente Recurso Especial, suscitando que o Acórdão guerreado malferiu entendimento levado a efeito por outras Turmas do CARF, consubstanciado nos Acórdãos nºs 2301-00.283 e 2401-00.120, a respeito da mesma matéria, impondo seja conhecida a peça recursal, uma vez comprovada à divergência argüida.

A fazer prevalecer seu entendimento, sustenta que os Acórdãos encimados, ora adotados como paradigmas, divergem do *decisum* guerreado, na medida em que, ao analisarem notificação/autuação fiscal da mesma natureza, determinaram que *o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96*, ao contrário do que restou assentado no decisório recorrido que impôs a limitação da multa de mora aplicada ao percentual de 20%, com esteio no artigo 61 da Lei nº 9.430/91, aplicado retroativamente à hipótese vertente.

Em defesa de sua pretensão, infere que *o artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária.*

Explicita a alteração legislativa ocorrida após a edição da MP nº 449/2008, bem como os casos de aplicação da multa de ofício e de mora, para concluir que na hipótese de lançamento ocorre a imputação da multa de ofício, enquanto a de mora somente se dá quando o

contribuinte pretende fazer o pagamento espontâneo do tributo a destempo, sem que tenha ocorrido a autuação fiscal, o que deverá ser observado para as contribuições previdenciárias.

Neste sentido, assevera que apesar da denominação, a antiga multa de mora prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 tem natureza de multa de ofício, uma vez que aplicada somente nos casos de realização de lançamentos fiscais, não se podendo comparar com aquela penalidade inscrita no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que contempla a multa de mora para pagamento espontâneo fora do prazo legal.

Partindo dessas premissas, não se pode cogitar na aplicação retroativa do disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/96 para fins de limitar a multa de mora (de ofício) aplicada aos lançamentos previdenciários pretéritos à edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Não obstante as substanciosas alegações da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos autos, conjugada com a legislação de regência, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Em que pese a procedência da autuação em relação ao seu mérito, na forma decidida pelo Acórdão recorrido, mister destacar que posteriormente à ocorrência dos fatos geradores ora lançados fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova ordem na aplicação de multas de ofício e/ou acessória e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a consequente aplicação das multas constantes da Lei nº 9.430/96.

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória relaciona-se às prestações positivas ou negativas constantes da legislação de regência, de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou inédita fórmula de cálculo de aludidas multas que, em suma, vem sendo conduzida pelo Fisco, da seguinte forma:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91;

2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá

obedecer aos ditames do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%;

Inobstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

Na hipótese dos autos, a fiscalização achou por bem aplicar a multa de mora inculpada no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e, bem assim, da lavratura da autuação fiscal, ou seja, antes das alterações na legislação promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No entanto, com as novas modalidades de multas contempladas pela legislação hodierna, a multa de mora prescrita no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 deixou de existir, passando a dar lugar à multa de ofício estabelecida no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, o que fez florescer o entendimento de que a multa de mora aplicada em lançamentos pretéritos teriam que ser rechaçadas ou mesmo limitadas a 20%, na esteira da previsão contida no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Com mais especificidade, analisando a legislação previdenciária constata-se que a multa moratória achava-se regulamentada pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, que assim prescrevia:

“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 9.528, de 10/12/97)

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento: (Inciso e alíneas restabelecidas, com nova redação, pela Lei 9.528, de 10/12/97)

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

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 26/11/99)

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 26/11/99)”

Entretanto, a Medida Provisória nº 449, de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em seu artigo 24, alterou a redação do dispositivo legal encimado, revogando, ainda, os seus incisos e parágrafos, passando a estabelecer o seguinte:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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. 35-A. 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 27 de dezembro de 1996.”

Por sua vez, os artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96, trazem em seu bojo as seguintes determinações:

“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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Conforme se verifica da evolução da legislação acima transcrita, constata-se que, para as contribuições previdenciárias, as notificações fiscais eram lavradas com a exigência de multa de mora gradativa, dependendo da época em que fosse pago o tributo. Não havia, porém, a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados.

Em via, os débitos administrados pela Receita Federal do Brasil, anteriormente à unificação com a Previdência, se pagos em atraso estariam sujeitos à multa de mora, limitada a 20%, na forma do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No entanto, na hipótese de lançamento de ofício, aplica-se a multa de ofício contemplada no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, deixando de se exigir a multa de mora do artigo 61 do mesmo Diploma Lega.

Em outras palavras, no que concerne as contribuições previdenciárias, antes da edição da Lei nº 11.941/2009, somente se exigiria multa de mora, que podia variar de acordo com a data do pagamento, não se cogitando em multa de ofício.

Por seu turno, na Receita Federal do Brasil a multa de mora só é exigida no pagamento a destempo, antes do lançamento de ofício, que, se ocorrer, sujeitará o contribuinte à multa de ofício, não mais a de mora.

Assim, a partir da edição da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a multa de mora exigida/lançada nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito – NFLD e/ou Autos de Infração de contribuições previdenciárias, como *in casu*, deixou de ter amparo legal, eis que aqueles Diplomas Legais determinaram que somente seria cobrada multa de mora, limitada a 20%, no caso de pagamento e, multa de ofício, na hipótese de lançamento.

Dessa forma, tendo a multa moratória encontrado limite legal, qual seja, 20% (vinte por cento), nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, por força da alteração introduzida pela Lei nº 11.941/2009, devem seus efeitos retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, por tratar-se de norma que comina penalidade mais branda, com base no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“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 de sua prática.”

Observe-se que a multa de ofício, atualmente exigida no lançamento de ofício, não poderá ser aplicada retroativamente, tendo em vista não ser mais benéfica ao contribuinte, ao contrário do que ocorre com a multa de mora.

Neste sentido, aliás, impende transcrever os ensinamentos do doutrinador LEANDRO PAULSEN, que assim preleciona:

“Penalidade, inclusive multa moratória. A retroatividade abrange qualquer penalidade pelo descumprimento da legislação tributária, incluindo-se, nesta categoria, evidentemente, a multa moratória. Ou juros moratórios, por não terem caráter punitivo, não sofrem a incidência deste dispositivo. Na nota acima, sob a rubrica Retroatividade da lei mais benigna, há ementas de acórdãos dando aplicação ao art. 106, II, c, do CTN em relação a multas moratórias.” (Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. 10 ed. Ver. Atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; a ESMAFE, 2008)

A propósito da matéria, não é demais citar outro excerto da obra de Leandro Paulsen, supratranscrita, corroborando a pretensão da contribuinte, senão vejamos:

“ – Multa moratória. Art. 61 da Lei 9.430/96. O percentual de multa moratória teve inúmeras variações ao longo do tempo.

Alternou-se, entre 20% e 30% e chegou até mesmo a 40%”

*aplicada com suporte na Lei 8.218/91, tendo sido novamente reduzida para 30% pelo art. 84, III, c, da Lei nº 8.981/95 e para 20% novamente em razão da superveniência do art. 61 da Lei 9.430/96. **Sempre que o percentual aplicado tenha sido superior a 20%, cabe reduzir a mesma a este percentual por força da lei superveniente em cumprimento ao art. 106, II, c, do CTN.**” (grifamos)*

Na esteira desse entendimento, impõe-se manter a ordem legal no sentido de limitar a exigência de multa de mora no percentual de 20 % (vinte por cento), na forma do disposto no artigo 9.430/96, atualmente aplicada ao caso.

Dessa forma, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em consonância com as normas que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA E NEGAR -LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Designado

Ouso divergir do ilustre conselheiro relator no que diz respeito à regra de aplicação da multa.

No presente caso a obrigação tributária principal foi lançada acompanhada da multa prevista no art. 35, II da Lei nº 8.212, de 1991.

Ocorre que a MP n.º 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, ao mesmo tempo em que revogou os referidos dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, promoveu nova sistemática de aplicação de multas.

Assim dispunha, à época, o no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, *in verbis*:

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:

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:

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:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Por certo o Código Tributário Nacional, que dá tratamento específico no que tange a aplicação temporal de norma que trate penalidades, em seu art. 106, prevê que caso a nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, deve se reduzir ou cancelar as multas aplicadas, *in verbis*:

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

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."

Portanto, é Indubitável a aplicação da multa benéfica, conforme disciplina do art. 106, II, "c" do CTN.

O ponto submetido a apreciação deste colegiado resume-se em definir como deve ser aplicada a multa nos termos da atual regência normativa.

Ante o exposto e em decorrência da alteração legislativa, o acórdão recorrido optou por aplicar a regra contida no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, *in verbis*:

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

O aludido dispositivo faz remissão expressa ao art.61, da Lei n.º 9.430, de 2009, *in verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de

No presente caso, não há de se falar aplicação da multa do art. 32, § 5º, da Lei 8.212, de 1991, que poderia corresponder a 100% do valor relativo às contribuições não declaradas, posto que os fatos geradores objeto do lançamento foram regularmente declarados em GFIP, posto que o contribuinte alegava ser imune a impostos e isenta de contribuições previdenciárias patronais, em face da aplicação do art. 55, §5º, da Lei n.º 8.212/1991, arts. 150, VI, c, e 195, §7º, ambos da CF/1988.

Saliento que, sob a égide da sistemática anterior à MP n.º 449, de 2008, a multa aplicada poderia alcançar o patamar de 100%, conforme previsto no art. 35, III, "d" da Lei n.º 8.212, de 1991.

Entendo que na atual sistemática, nos casos de lançamento de ofício, têm-se uma única multa, prevista no art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, que faz remissão expressa ao art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

“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.”

Portanto, no presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 35, II que se refere à sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, o cotejo da multa mais benéfica deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997.

Isso posto, voto no sentido de conhecer do recurso especial, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, para que se limite o valor da multa aplicada ao valor da multa prevista no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/08/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 27/08/2

014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 12/08/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES

DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 21/08/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 29/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10380.004994/2007-44
Acórdão n.º **9202-003.277**

CSRF-T2
Fl. 202

CÓPIA