



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

Processo nº	10540.000561/2007-30
Recurso nº	260.280 Especial do Procurador
Acórdão nº	9202-002.968 – 2ª Turma
Sessão de	06 de novembro de 2013
Matéria	MULTA
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ZOKISS CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EXIGIDAS DE OFÍCIO - PENALIDADE - RETROATIVIDADE BENIGNA.

A penalidade exigida da interessada estava prevista no artigo 35, inciso II, da Lei nº 8.212/91. Com o advento da Lei nº 11.941/2009, que inseriu o artigo 35-A na Lei nº 8.212/91, as multas para situações como esta seguem o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/96. O lançamento está correto e, de acordo com artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, a nova regra só se aplica ao caso se for mais benéfica à autuada.

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 e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Relator

EDITADO EM: 13/11/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Em face de Zokiss Construtora e Incorporadora Ltda., CNPJ nº 00.220.497/0001-53, foi lavrada a notificação fiscal de lançamento de débito nº 37.028.577-8 (fls. 01-12), para a exigência de contribuições devidas à Previdência Social, relativamente à obra com matrícula CEI nº 40.380.00029/79.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) considerou o lançamento procedente (fls. 169-178).

Apreciando o recurso voluntário interposto pela empresa, a Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF proferiu o acórdão nº 2403-00.449, que se encontra às fls. 194-201, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/08/2006

*PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. INOBSERVÂNCIA DE
PRECEITO FUNDAMENTAL À VALIDADE DO
LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.*

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

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. 35-A, 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. 35-A, 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.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso determinando o recálculo da multa de mora com base na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Intimada do acórdão em 25/05/2011 (fls. 202), a Fazenda Nacional interpôs recurso especial às fls. 205-208, acompanhado dos documentos de fls. 209-211, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Insurge-se a União (Fazenda Nacional) em face de acórdão da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF na parte em que foi dado provimento parcial ao recurso voluntário para recalcula a multa de mora com base na redação dada pela Lei nº

11.941/2009 ao art. 35, *caput* da Lei nº 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte;

- b) Há nítida divergência entre a decisão recorrida e os acórdãos nºs 2301-00.283 e 2401-00.120;
- c) Cumpre observar que os acórdãos indicados como paradigma, assim como o acórdão recorrido, foram proferidos após o advento da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009, e, portanto, a análise da matéria ocorreu à luz da alteração da redação do *caput* do art. 35 da Lei nº 8.212/91;
- d) Insta aqui consignar que a hipótese em análise no acórdão paradigma é idêntica a que ora se reporta. Isso porque o que se encontrava em julgamento era o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social e se travou discussão acerca da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, do CTN, em virtude das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009 (fruto da conversão da MP nº 449/2008) no art. 35 da Lei nº 8.212/91;
- e) Contudo, embora diante de situações semelhantes, os órgãos julgadores prolatores do acórdão recorrido e do paradigma encamparam conclusões diversas acerca da aplicação e interpretação da norma jurídica, em especial do art. 35, *caput* (redação revogada e com a novel redação dada pela MP nº 449/2008 posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009) e do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991. Ao examinar a matéria pertinente à multa aplicada, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o artigo 35, *caput*, da Lei nº 8.212/1991 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11.941/2009; E como na atual redação, há remissão ao art. 61 da Lei nº 9.430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20% (§ 2º do art. 61);
- f) Ao revés, os paradigmas adotaram solução diametralmente oposta. Para os órgãos prolatores dos paradigmas, 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. No julgado paradigma, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do *caput* do art. 35 com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa;
- g) Dessa forma, uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial no que toca ao diploma legal a reger a aplicabilidade da multa no caso em testilha, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado no paradigma, reformando-se, assim, o v. acórdão ora recorrido;
- h) 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 esta inserido, sobretudo de

forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária;

- i) Para a solução destes questionamentos, deve-se lembrar que "não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum";
- j) Nesse contexto, impende considerar que a Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP nº 449 de 2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar a sistemática aplicável para os demais tributos federais;
- k) A redação do art. 35-A é clara. Efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96;
- l) Assim, à semelhança do que ocorre com os demais tributos federais, verificado que o contribuinte não realizou o pagamento ou o recolhimento do tributo devido, cumpre a fiscalização realizar o lançamento de ofício e aplicar a respectiva multa (de ofício) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96;
- m) Por outro lado, como só ocorrer com os demais tributos federais, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, nas hipóteses em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de ofício, efetuado com esteio no art. 149 do CTN;
- n) Assim, no lançamento de ofício, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata, são exigidos, além do principal e dos juros moratórios, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de ofício. A multa de ofício será aplicada quando realizado o lançamento para a constituição do crédito tributário. A incidência da multa de mora, por sua vez, ficará reservada para aqueles casos nos quais o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou o recolhimento antes do procedimento de ofício (ou seja, espontaneamente — o que não foi o caso). Essa mesma sistemática deverá ser aplicada às contribuições previdenciárias, em razão do advento da MP nº 449 de 2008, posteriormente convertida da Lei nº 11.941/09. É o que se percebe pela simples leitura do art. 35-A da Lei nº 8.212;
- o) Logo, diante da redação explícita da norma, fica claro que, tratando-se de lançamento de ofício, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96;

- p) A multa de mora, diante da novel sistemática, tanto no microssistema previdenciário, quanto de acordo com a disciplina da Lei nº 9.430 aplicável em relação aos demais tributos federais, não terá lugar nesse lançamento de ofício. A multa de mora e a multa de ofício são excludentes entre si. E deve prevalecer, na hipótese de lançamento de ofício, configurada a falta ou recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, diante da literalidade do art. 35-A;
- q) A tese encampada pelo acórdão recorrido no sentido de que há retroatividade benigna em razão do advento da MP nº 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009) que conferiu nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212/91, portanto, não merece prevalecer, pois a forma de cálculo ali defendida somente pode ser utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso espontaneamente. Na espécie, não houve recolhimento espontâneo do tributo devido. Houve isto sim lançamento de ofício, logo, inarredável a aplicação das disposições específicas da legislação previdenciária;
- r) O lançamento em testilha deve ser mantido, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, introduzido pela Lei nº 11.941/2009;
- s) Requer o conhecimento e o provimento do presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941/2009), em detrimento do art. 35-A, também da Lei nº 8.212/91, *devendo-se* verificar, na *execução* do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Admitido o recurso por meio do despacho nº 2400-362/2011 (fls. 212-216), a contribuinte foi intimada e deixou de se manifestar, conforme informou a repartição de origem às fls. 220.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção do CARF, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso, determinando o recálculo da multa de mora com base na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao artigo 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

A insurgência da recorrente está relacionada à penalidade e sua pretensão é no sentido de que se aplique ao caso a regra do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo-se verificar, no momento da execução do julgado, qual norma é mais benéfica à autuada (se a multa anterior prevista no artigo 35, inciso II, da norma revogada ou a do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91).

Pois bem, as multas incidentes sobre as contribuições previdenciárias em atraso sofreram significativa alteração com o advento da Lei nº 11.941/2009, resultado da conversão da Medida Provisória nº 449/2008, sendo que a controvérsia trazida à apreciada deste Colegiado envolve a retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN.

No caso, a penalidade exigida da interessada estava prevista no artigo 35, incisos II e III, da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

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

(...)

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 15º 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) cinqüenta por cento, após o 15º 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 houve 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 fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

Com a edição da Lei nº 11.941/2009, a Lei nº 8.212/91 passou a ter o artigo 35-A, dispondo que:

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.

A redação atual do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é a 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;

(...)

§ 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.

Conforme asseverado, a Fazenda Nacional defende a aplicação ao caso da regra do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo-se verificar, no momento da execução do julgado, qual norma é mais benéfica à autuada (se a multa anterior prevista no artigo 35, inciso II, da norma revogada ou a do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91).

O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que a penalidade prevista no artigo 35, inciso II, da Lei nº 8.212/91 restou substituída pela norma do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, segundo a qual:

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.

Importante trazer à colação o referido artigo 61 da Lei nº 9.430/96, cuja redação é a seguinte:

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.

Para o acórdão recorrido, portanto, a penalidade estaria limitada a 20%.

Segundo penso, está-se diante de multa de ofício, na medida em que a exigência em apreço é feita através de NFLD.

Entendo, pois, que o lançamento está correto e tenho como aplicável ao caso a regra do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, desde que mais benéfica ao contribuinte, de modo que o acórdão recorrido não pode prevalecer.

Observo, contudo, que a penalidade decorrente deste feito não pode exceder 75%, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para restabelecer a multa lançada.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por AFONSO ANTONIO DA SILVA em 21/11/2013 09:50:00.

Documento autenticado digitalmente por AFONSO ANTONIO DA SILVA em 21/11/2013.

Documento assinado digitalmente por: HENRIQUE PINHEIRO TORRES em 10/12/2013 e GONCALO BONET ALLAGE em 21/11/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 09/10/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP09.1020.17360.435Z

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
962B41BA01702CF3E8C57D7C55384A7FB5E617DD**