



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

Processo nº 10640.003934/2010-00
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.137 – 2ª Turma
Sessão de 27 de março de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDÚSTRIA DE MÓVEIS RUFATO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/10/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 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 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 Magalhaes de Oliveira (Relator), Manoel Coelho Arruda Junior e Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Redatora-Designada

EDITADO EM: 31/03/2014

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

Relatório

INDÚSTRIA DE MÓVEIS RUFATO LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrado Auto de Infração (Obrigação Principal) nº 37.232.052-0, em 11/01/2011, exigindo-lhe crédito tributário referente às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pela autuada, concernentes à parte destinada aos Terceiros (SESI, SENAI, Salário Educação, INCRA, SEBRAE), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, em relação ao período de 01/2006 a 10/2007, conforme Relatório Fiscal da Autuação, às fls. 09/11, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à Segunda Seção de Julgamento do CARF contra decisão da 5ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG, Acórdão nº 09-36.268/2011, às fls. 86/93, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a egrégia 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, em 20/06/2012, por maioria de votos, achou por bem conhecer do Recurso da contribuinte e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, o fazendo sob a égide dos fundamentos consubstanciados no Acórdão nº 2402-002.808, com sua ementa abaixo transcrita:

“Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/10/2007

**EXCLUSÃO DO SIMPLES - COMPETÊNCIA DA PRIMEIRA
SEÇÃO DO CARF - Cabe à Primeira Seção do CARF analisar**

Documento assinado digitalmente por Marcos Aurélio Pereira Valadão em 22/04/2014 às 14:53:01.

Autenticado digitalmente em 07/04/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/04/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 08/04/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 23/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

recurso contra decisão de primeira instância que tenha decidido sobre ato de exclusão de empresa do SIMPLES/SIMPLES NACIONAL, bem como a data de início de seus efeitos

SUSPENSÃO EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO - LANÇAMENTO – POSSIBILIDADE - As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário, impedem sua cobrança mas não a sua constituição. De igual forma, a suspensão da exigibilidade do crédito não representa óbice ao andamento do contencioso administrativo fiscal

INCONSTITUCIONALIDADE - É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais

MULTA DE MORA – ESCALONAMENTO – LIMITE 75% OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE - No que tange à aplicação de multa pelo descumprimento da obrigação principal, aplica-se a legislação vigente à época dos fatos geradores. Assim, até a edição da MP nº 449/2008, a multa a ser aplicada no lançamento da obrigação principal é aquela prevista no art. 35 e incisos da Lei nº 8.212/1991, limitada ao valor da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 em obediência ao princípio da razoabilidade

Recurso Voluntário Provido em Parte”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 156/163, 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 pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, consubstanciado no Acórdão nº 2401-01.624, a respeito da mesma matéria, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência argüida.

Sustenta que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do decisorio guerreado, na medida em que, ao analisar autuação fiscal, determinou que o artigo 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 artigo 35-A que, por sua vez, faz remissão ao artigo 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 75%, com esteio no princípio da razoabilidade, fazendo, para tanto, a diferenciação da multa antiga (mora) com a atual (ofício).

Em defesa de sua pretensão, infere que o *art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de*

imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata).

Dessa forma, defende que *deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas.*

Assevera 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 *toda vez que houver lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, na linha do que restou decidido no Acórdão paradigma, corroborado pelos ditames da Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010.*

Partindo dessas premissas, pretende seja determinada *a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo: 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 191, acrescido pela Lei nº 11.941, de 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 no paradigma a respeito da mesma matéria, consoante se positiva do Despacho nº 2400-598/2012, às fls. 166/168.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte não apresentou suas contrarrazões.

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 Autuação, no presente lançamento exige-se as contribuições previdenciárias concernentes à parte destinada aos Terceiros (SESI, SENAI, Salário Educação, INCRA, SEBRAE), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, no período objeto do lançamento.

Por sua vez, ao analisar a demanda, a Turma recorrida entendeu por bem decretar a improcedência parcial do feito, mantendo o cálculo da multa de mora com esteio no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, limitando-a, porém, ao percentual de 75%, 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 pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, consubstanciado no Acórdão nº 2401-01.624, a respeito da mesma matéria, impondo seja conhecida a peça recursal, uma vez comprovada a divergência argüida.

A fazer prevalecer seu entendimento, sustenta que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do *decisum* guerreado, na medida em que, ao analisar autuação fiscal, determinou que o artigo 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 artigo 35-A que, por sua vez, faz remissão ao artigo 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 75%, com esteio no princípio da razoabilidade, fazendo, para tanto, a diferenciação da multa antiga (mora) com a atual (ofício).

Em defesa de sua pretensão, infere que o *art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata).*

Dessa forma, defende que *deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 ocorrerá quando*

houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas.

Assevera 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 *toda vez que houver lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91*, na linha do que restou decidido no Acórdão paradigma, corroborado pelos ditames da Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010.

Partindo dessas premissas, pretende seja determinada *a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo: 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 191, acrescido pela Lei nº 11.941, de 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, ainda que por outros fundamentos.

Em que pese à 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 formula 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 insculpida no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, que teria resultado mais benéfica ao sujeito passivo pelo cálculo efetuado pela auditoria fiscal, comparando-se as penalidades inscritas na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e aquelas estabelecidas 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

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 outra 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 Legal.

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 61 da Lei nº 9.430/96, atualmente aplicada ao caso.

Entrementes, afora entendimento pessoal acima suscitado, cumpre observar que a nobre redatora do Acórdão recorrido, em que pese diferenciar as multas de mora e de ofício, entendendo impossível proceder as compensações e/ou conjugações pretendidas pelo Fisco e constante da Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010, determinou a manutenção do cálculo da multa com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, limitando-a, porém, a 75%, na esteira das novas disposições legais.

Muito embora concordar com os fundamentos do Acórdão recorrido, no sentido da impossibilidade de conjugação da antiga multa de mora com a hodierna multa de ofício, não compartilho com a conclusão de limitar a 75% a penalidade, uma vez contrariar os seus próprios fundamentos.

Ou seja, ao mesmo tempo em que separa/diferencia as multas de ofício e de mora, em conclusão as conjuga para viabilizar a limitação acima lembrada, o que, em nosso entendimento, não faz sentido.

No entanto, como não podemos rechaçar o posicionamento acima para determinar a limitação da multa a 20%, na forma que sustentamos, em face do princípio do *non reformatio in pejus*, por se tratar de recurso especial da Procuradoria, somos por não acolher a pretensão da Fazenda Nacional, ainda que por outros fundamentos.

Dessa forma, correto o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 2ª 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

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Designada

Com a devida vênia, discordo do sempre bem articulado voto do Ilustre Conselheiro Relator, no que tange à eleição da penalidade a ser aplicada, no caso de Auto de Infração, tendo em vista o descumprimento de obrigação principal. Para tanto, trago à colação o brilhante voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira, por concordar integralmente com os seus fundamentos, a seguir transcrito:

“Concordo com o acórdão recorrido a respeito da aplicabilidade do Art. 106 do 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.

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.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

Lei 8.212/1991:

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).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Com a edição da Medida Provisória 449/2008 ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

Lei 8.212/1991:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

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.

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício**, 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**.

Lei 8.212/1991:

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:**

(...)

II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento:**

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício**, 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**. 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**. 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 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**), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício**).*

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.”

Resta complementar os argumentos expostos, que adoto como razões de decidir, esclarecendo que, independentemente da denominação que se dê à penalidade, há que se perquirir acerca do seu caráter material, e nesse sentido não há dúvida de que, mesmo na antiga redação do art.35 da Lei nº 8.212, de 1991, estavam ali descritos dois tipos de conduta, **apenados com duas espécies de multas: de mora e de ofício**. As primeiras, cobradas com o

tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas quando do pagamento por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Além disso, tanto os demais tributos como as contribuições previdenciárias têm seu regramento básico estabelecido pelo Código Tributário Nacional, que não só determina que a exigência tributária tem de ser formalizada por meio de lançamento, como também especifica as respectivas modalidades: lançamento por homologação, lançamento por declaração e lançamento de ofício. Cada uma dessas modalidades está ligada ao grau de colaboração verificado por parte do sujeito passivo.

No caso dos tributos e contribuições federais, foi adotado de forma genérica o lançamento por homologação, que atribui ao sujeito passivo o dever de calcular o valor devido e efetuar o seu recolhimento, independentemente de prévia ação por parte da Autoridade Administrativa. Por outro lado, se o sujeito passivo deixa de cumprir com essas obrigações, o Fisco pode exigir o tributo por meio de lançamento de ofício. Nesta sistemática, qualquer que seja o tributo ou contribuição, e independentemente da denominação atribuída ao lançamento, claramente são visualizadas duas formas de recolhimento fora do prazo estabelecido: aquele efetuado espontaneamente, passível de aplicação de multa de mora; e aquele efetuado por força de ação fiscal, aplicável aí a multa de ofício, mais onerosa.

Assim, embora a antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora” para as contribuições previdenciárias, não há dúvida de que os incisos componentes do dispositivo legal já continham a descrição das duas condutas tipificadas nos dispositivos legais que regulavam os demais tributos federais: pagamento espontâneo e pagamento efetuado por força de ação fiscal, conforme os ditames do CTN.

No caso dos autos, não há dúvida de que não se trata de recolhimento espontâneo, já que cobrado por força de Auto de Infração, portanto a penalidade aplicada não pode ser comparada com a do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que pressupõe a espontaneidade, e sim com a do art. 44, da mesma lei, que trata dos procedimentos de ofício (art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991).

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para restabelecer a penalidade, nos termos em que figurou no lançamento, limitada ao percentual de 75% (limite atual).

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo