



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

Processo nº 10980.724039/2011-44
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.861 – 2ª Turma
Sessão de 09 de março de 2016
Matéria CP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ORGANIZAÇÃO EDUCACIONAL EXPOENTE LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA.
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, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis.

Recurso Especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez que negaram provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da

Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional, face ao acórdão 2403-002.119, proferido pela 4ª Câmara/ 3º Turma Ordinária/2ª Seção de Julgamento do CARF.

O processo teve início através do Auto de Infração (AI) DEBCAB nº 37.342.768-9 (fls. 3), e, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 14/33), decorreu do lançamento das contribuições sociais previdenciárias a cargo do sujeito passivo, referentes aos **valores de remuneração de contribuinte individual**, abrangendo o período de **01/2006 a 12/2008**, não declarados em GFIP. Constatou-se que os valores lançados nas contas contábeis “Empréstimos a Sócios Quotistas” eram valores característicos de remunerações pagas por serviços prestados, pois, no período fiscalizado, janeiro de 2006 até dezembro de 2008, não houve nenhum pagamento de parte destes empréstimos, houve retirada de lucros pelo sócio administrador e não houve devolução dos empréstimos. Houve também aplicação de multa no percentual de 75%, observado o art. 106, II do CTN, que dispõe sobre aplicação da penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Do Auto de Infração, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 180/186) arguindo, em síntese, tratar-se de contrato de compra e venda no qual a sócia Sra. Sandra Maria Graichen ficou com metade das cotas que pertenciam ao ex-marido e sócio Sr. Armindo Vilson Angerer; porém, por não ter como arcar com o pagamento integral, efetuou empréstimo com a empresa impugnante, contabilizando-se os valores pagos diretamente pela impugnante para a Sra. Sandra como empréstimo ao sócio Sr. Armindo. Que o fato de o sócio não ter restituído os valores devidos à empresa não significa que ele não iria fazê-lo em momento futuro. Alegou que a tributação efetivada representou presunção simples, com base em indícios e mero julgamento subjetivo da fiscalização, procedimento contrário ao art. 142 do CTN por não se ter verificado com exatidão a ocorrência do fato gerador. Impugnou também a aplicação da multa, alegando que o maior percentual exigido de multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre o valor considerado devido, era no montante de 50%, notadamente muito mais benéfico do que o montante de 75% previsto atualmente. Além disso, a Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, também alterou a redação do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, estabelecendo uma multa de mora no valor de 20%. Logo, deveria ser

aplicada a multa de mora de 20%, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – DRJ/PR manteve o crédito tributário exigido pelo Fisco, votando pela improcedência da impugnação (fls. 383/387).

A Contribuinte, fls. 393/402, interpôs Recurso Voluntário reiterando as argumentações anteriores.

A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, às fls. 407/417, votou pelo provimento parcial do recurso, mantendo o crédito fiscal exigido e determinando o recálculo da multa até a competência 11/2008, pelo fundamento de que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, aplicando-se, assim, apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício. Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 11/2008, impõe-se o cálculo com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento, nos termos do art. 106 do CTN.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, às fls.420/433, alegando que os acórdãos indicados como paradigmas, 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. Contudo, os paradigmas adotaram solução diametralmente oposta. Para os órgãos prolores 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. Nos julgados paradigmas, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, 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.

Às fls. 436/439, em Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, o Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, considerou que, “de fato, em situações semelhantes, os paradigmas aplicaram o art. 35-A, enquanto que a decisão recorrida aplicou o disposto no art. 35, ambos da Lei nº 8212/91”.

Às fls. 446/496, o contribuinte igualmente interpôs Recurso Especial, no qual contesta a constituição do crédito, bem como a multa aplicada, contudo, não colaciona acórdãos paradigmas para sustentar a divergência jurisprudencial entre os tribunais administrativos.

Às fl. 500, em Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, o Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, considerou que “o pedido em comento não foi devidamente instruído com cópias dos acórdãos indicados como paradigmas e/ou reprodução integral de suas ementas no corpo do recurso, nos moldes dos §§ 7º a 9º do artigo 67 do RI-CARF. Na verdade, o recorrente sequer apresentou divergências entre o aresto atacado e outras decisões prolatadas no âmbito do CARF para análise”.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido. Por outro lado, o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, porém, não cumpriu com os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual nego provimento.

Trata-se o presente processo administrativo fiscal do Auto de Infração (AI) DEBCAB nº 37.342.768-9 (fls. 3), e, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 14/33), decorreu do lançamento das contribuições sociais previdenciárias a cargo do sujeito passivo, referentes aos **valores de remuneração de contribuinte individual**, abrangendo o período de **01/2006 a 12/2008**, não declarados em GFIP. Houve também aplicação de multa no percentual de 75%, observado o art. 106, II do CTN, que dispõe sobre aplicação da penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

A lide se concentra sobre a correta interpretação da aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106 do CTN.

O acórdão recorrido determinou o recálculo da multa até a competência 11/2008, pelo fundamento de que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador,

nos termos do art. 144 do CTN, aplicando-se, assim, apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício. Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 11/2008, impõe-se o cálculo com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento, nos termos do art. 106 do CTN.

O Recorrente, por sua vez, em sede de Recurso Especial, aduziu que os paradigmas adotaram solução diametralmente oposta à adotada pelo acórdão recorrido, no sentido de 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. Nos julgados paradigmas, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, 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.

O caso em tela trata da aplicação da multa no Direito Tributário no transcurso do tempo, pugnando assim pela análise dos artigos que se aplicam ao tema em todas as suas redações legais. Para isso, segue abaixo o quadro sinótico, que demonstra um panorama da evolução legislativa que se aplica ao tema:

MULTA PELO NÃO PAGAMENTO		
LEI 8212/91	LEI 8212/91	LEI 8212/91
	redação Lei 9876/99	
redação original – recolhimento em atraso	lançamento de ofício	alterada MP 449/2008 convertida Lei 11.941/2009
Art. 35 - Multa 60% (máximo)	Art. 35 - Multa 50%	Art. 35 - Manda aplicar o art. 61 (débitos lançados mas recolhimento em atraso)
		Insera Art. 35-A - Manda aplicar art. 44 (lançamento de ofício)
		Art. 61 Lei 9430/96 - Multa 20% a 75%
		Art. 44 Lei 9430/96 - Multa 75%

MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA		
LEI 8212/91	LEI 8212/91	LEI 8212/91

redação original	redação Lei 9528/97	alterada MP 449/2008
Art. 32 - sem Multa	Art. 32, §5º - Multa 100%	Inserir Art. 32-A - Multa 20% (limitada a)

Deixo de transcrever aqui a redação original dos artigos legais utilizados no acórdão recorrido, uma vez que esta redação não estava vigente na época da constituição do crédito tributário. Ela consta no quadro sinótico apenas para contextualização dos percentuais de multa instituídos pelo legislador no transcurso do tempo.

Os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, correspondem ao período em discussão nestes autos, vejamos seu texto:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§4º. A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo.

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.

§ 7º. A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue.

(...)

Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997, 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) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte 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 – CRP;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.”

Observe-se que o tema tem sido amplamente debatido neste tribunal administrativo, quando se trata de aplicação das referidas multas para descumprimento de obrigações principais ou acessórias ou até mesmo de ambas conjuntamente, sendo oportuno o esclarecimento.

Em casos como este a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem firmando posicionamento de que ambos os artigos 32 e 35, Lei 8212/91 tem conteúdo material análogo, e que, portanto a aplicação de ambos, embora possível na interpretação literal, seria vedada na interpretação sistemática da doutrina do Direito Tributário. Isso por que se ambos os artigos prevêem penalidade para conduta materialmente análoga estaria configurado “bis in idem”.

Nesse sentido, excerto do voto da relatora Maria Helena Cotta:

Com efeito, o entendimento desta CSRF é no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e de NFLD, não deixa dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício.

A norma transcrita anteriormente se encontra em sua redação vigente na data da constituição do crédito e de seu auto de infração, caso seguissemos somente o princípio “tempus regit actum” esta seria a melhor aplicação da lei ao caso concreto (subsunção do fato a norma), contudo, o direito tributário abarca o instituto da Retroatividade Benigna, previsto no art. 106, CTN que assim dispõe:

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

I- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

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.

Desse modo, respeitando o instituto da retroatividade benigna temos que observar se as alterações posteriores à autuação, implementadas pela Lei nº 11.941, de 2009, representariam a exigência de penalidade mais benéfica ao Contribuinte, hipótese que autorizaria a sua aplicação retroativa,

Em 2008 foi aprovada a Medida Provisória n. 449/2008, que insere o artigo 35 – A e 32- A ao texto legal, cuja redação no tocante aos artigos aqui discutidos permaneceu inalterada quando da sua conversão na Lei nº 11.941, de 2009. Assim os artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, uniformizaram os procedimentos de constituição e exigência dos créditos tributários, previdenciários e não previdenciários, nos seguintes termos:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

(...)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

(...)

*Art. 32-A. O contribuinte que **deixar de apresentar a declaração** de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado **ou que a apresentar com incorreções ou omissões** será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

(...)

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.

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.

Desse modo, é possível afirmar que o artigo 35, da Lei 8212/91 na redação dada pela Lei 11.941/09 acima citada determina que nos casos em que se trate de tributo constituído (lançado e recolhido em atraso) aplicar-se-á o artigo 61 da Lei 9430/96.

Enquanto que o artigo 35-A esclarece que, nos casos de tributos cujo lançamento ocorreu de ofício, deve ser aplicado o comando legal do art. 44 da mesma Lei 9430/96.

O caso em apreço não discute débitos de tributos lançados e não pagos, mas sim de lançamento de ofício realizado pela Receita Federal, desse modo o artigo 61 da Lei 9430/96, não guarda aplicabilidade com o presente processo, importando tão somente nesse caso o artigo 44 da já citada Lei 9430/96, vejamos:

*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**; (grifei)*

Assim cito novamente decisão esclarecedora desta Câmara, no processo Nº 10935.006908/2007-14, que explicita a forma de interpretação e aplicação destes comandos legais ao longo do tempo:

“ Resta claro que, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de falta de declaração do respectivo fato gerador em GFIP, como ocorreu no presente caso, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, a interpretação sistemática da legislação tributária não admite a instituição, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas penalidades para a mesma conduta, o que autoriza a interpretação no sentido de que as penalidades previstas no art. 32-A não são aplicáveis às situações em que se verifica a falta de declaração/declaração inexata, combinada com a falta de recolhimento da

contribuição previdenciária, eis que tal conduta está claramente tipificada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.”

Observe-se que, quando o artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/1996 dispõe expressamente “nos casos do lançamento de ofício” e inciso I utiliza a expressão “nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;” percebe-se, claramente, que está embutido no mesmo artigo o lançamento de ofício e a falta de declaração.

Diante do exposto, é necessária a reforma do acórdão recorrido, pois embora este tenha decidido no sentido de aplicar ao contribuinte a norma mais benéfica, esta não pode ser escolhida aleatoriamente, ela precisa ser aplicada dentro uma interpretação coerente do ordenamento jurídico no qual esta inserida. O que se consegue através da aplicação do artigo 44, inciso I da Lei 9.430/1996.

Desse modo dou provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que, na fase de execução desta decisão, se aplique a situação mais benéfica para a Contribuinte:

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte: se a multa aplicada, na redação do art. 35, II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação vigente à época dos fatos geradores, ou a multa do art. 35-A, incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, sendo que a soma das multas por descumprimento de obrigações principal e acessória deve ser limitada a 75%.

É o voto.

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes - Relatora