



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

Processo nº	10980.725206/2010-93
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9202-003.991 – 2ª Turma
Sessão de	11 de maio de 2016
Matéria	Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	BONYPLUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE COSMÉTICOS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2005 a 31/12/2006

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

EDITADO EM: 20/05/2016

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

Relatório

Do Processo, até a Decisão Recorrida

Trata o presente processo de auto de infração, às e-fls. 02 a 14, cientificado ao contribuinte em 30/11/2010, com relatórios fiscais às e-fls. 61 a 73. O objeto do presente processo são as contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes a pagamentos identificados como remunerações pagas por serviços prestados por contribuintes individuais, pessoas físicas.

Os créditos lançados tem com referência o DEBCAD nº 37.305.883-7, com crédito de tributo no valor de R\$ 735.896,71, juros moratórios de R\$ 407.005,10, multa de mora de R\$ 155.543,74 e multa de ofício de R\$ 65.848,36, consolidados em 29/11/2010, num montante de R\$ 1.364.293,91.

Em sua impugnação, às e-fls. 1244 a 1286, a empresa, que atua no ramo de indústria, comércio, importação e exportação de cosméticos, contestou o auto de infração. A 5ª Turma da DRJ/CTA considerou procedente em parte a impugnação, por unanimidade de votos, conforme disposto no acórdão nº 06-32.353 de 22/11/2011, às e-fls. 1329 a 1356. Houve exclusão de parte do crédito lançado em razão da ocorrência de decadência em alguns períodos autuados.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 1359 a 1420, cuja argumentação se extrai de síntese do relatório do acórdão recorrido conforme segue:

"a) não se tratara de pagamento de remuneração, mas sim decorrentes de contrato de mútuo;

- b) o relatório não indicara com clareza e precisão o dispositivo legal que fora infringido;*
- c) o processo era decorrente do lavrado em face do Sr. Newton Bonin;*
- d) os pagamentos não podiam ser ao mesmo tempo base de remuneração para o Imposto sobre a Renda e para as Contribuições Previdenciárias;*
- e) a origem dos valores decorreu de empréstimo ao Sr. Newton Bonin;*
- f) não houvera prestação de serviços à recorrente pelo Sr. Newton Bonin;*
- g) não se trataram de benefícios indiretos;*
- h) os contratos de mútuo não representavam renda para as pessoas físicas;*
- i) era possível a quitação do contrato de mútuo por meio de títulos;*
- j) não havia provas da prestação de serviços;*
- k) não podia ser aplicado o art. 116, parágrafo único do CTN;*
- l) os valores pagos deviam ser considerados distribuição de lucros à sócia Ana Bonin;*
- m) devem ser excluídos os valores que não correspondiam ao pagamento de despesas pessoais;*
- n) houvera liquidação parcial dos contratos de mútuo;"*

O recurso voluntário foi apreciado pela 2^a Turma Ordinária da 3^a Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 15/05/2012, resultando no acórdão 2302-01.786, às e-fls. 1526 a 1535, que tem a seguinte ementa:

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. RELATÓRIO FISCAL MOTIVADO.

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

O relatório indicou os motivos do lançamento; os fatos geradores estão devidamente descritos bem como a forma para se apurar o quantum devido. Os relatórios juntados pela fiscalização favorecem a ampla defesa e o contraditório, possibilitando ao notificado o pleno conhecimento acerca dos motivos que ensejaram o lançamento. Desse modo, não assiste razão à recorrente de que houve omissão na motivação do lançamento.

CONTRATO DE MÚTUO. AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO.

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

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 08/06/2016

016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não é razoável nem verossímil que uma pessoa jurídica, que não é instituição financeira, empreste dinheiro e ao invés de receber no mesmo objeto em que contratado (dinheiro) aceita títulos de liquidação duvidosa.

Se não houvesse a condição favorecida de ser administrador, a pessoa jurídica não realizaria tal negócio jurídico, prova disso é que não houve nenhum empréstimo, em condições similares, a outras pessoas. Afinal, se fosse um negócio jurídico tão proveitoso, como alega a recorrente, ela teria captado outros contratos dessa natureza.

MULTA DE OFÍCIO. REGIME JURÍDICO A SER APLICADO.

Para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449, cujos valores não foram declarados em GFIP há que se aplicar a multa de 75% (prevista no art. 44 da Lei 9.430).

O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade em conceder provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei n. 8212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008.

Recurso Especial da Fazenda

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência - RE, às e-fls. 1538 a 1549, em 24/07/2012, entendendo que o acórdão recorrido merece ser reformado. Tal entendimento seria suportado pelos acórdãos paradigmas: 2301-00283, da 5ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, e 2401-00120 da 1ª Turma da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF.

A solução jurídica adotada nos votos dos acórdãos paradigmas foi no sentido de se aferir a multa mais benéfica ao sujeito passivo após comparação entre a multa prevista à época dos fatos geradores e a nova multa introduzida pelo art. 35A da Lei 8.212/91, incluído pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.. Entretanto, o acórdão recorrido adota a solução jurídica de se aferir a multa mais benéfica ao sujeito passivo após comparação entre a multa prevista à época dos fatos geradores e a nova multa do art. 35 caput da Lei 8.212/91, incluído pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

Pelas razões expostas, a Procuradora pleiteou o provimento do RE para que se reforme o acórdão recorrido, e se determine que a análise da norma mais benéfica aplicável ao caso seja verificada em cotejo com a incidência do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

O Presidente da 3ª Câmara da Segunda seção de Julgamento do CARF através do despacho nº 2300-224/2013, às e-fls. 1587 a 1592, deu seguimento ao RE por entender preenchidos os requisitos legais para sua admissibilidade em 10/04/2013.

016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A contribuinte recebeu a intimação nº 160 Secat/Eqcop da DRF em Curitiba, (e-fl. 1596) para ciência do acórdão do recurso voluntário e do RE da Fazenda em 11/11/2014 (e-fl. 1598).

Em 11/11/2014, foi trazido aos autos embargos de declaração da contribuinte nos quais esta requer esclarecimentos em face de suposta **(i)** omissão quanto ao reconhecimento, pela própria Administração Fazendária (em acórdão de nº 06-42.843 da DRJ/CTA, de 29/07/2013), da natureza jurídica de mútuo das operações jurídicas idênticas as objeto dos presentes autos para fins de enquadramento como fato gerador de IOF, e **(ii)** a omissão em relação a destinação dos valores recebidos pelo Sr. Newton Bonin (identificado como administrador de fato e beneficiário de pagamentos remuneratórios).

Idêntico embargo foi também apresentado em 17/11/2014 (e-fls. 1635 a 1638).

Por meio do Despacho nº 2302-028, às e-fls. 1661 e 1662, da então Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, não foram admitidos os embargos, pois estes se valiam de entendimentos apresentados em decisão da DRJ/CTA em outro processo, após a prolação do acórdão do recurso voluntário, logicamente por ele ignorados.

A embargante recebeu a intimação nº 140/2015 Secat/Eqcop da DRF em Curitiba, (e-fl. 1664) para ciência do Despacho nº 2302-028, e do RE da Fazenda em 23/02/2015 (e-fl. 1667).

Em 02/03/2015, a contribuinte apresentou embargos de declaração em embargos de declaração, às e-fls. 1669 a 1673. Nele reconhece a superveniência da decisão da DRJ/CTA que embasou seus embargos, mas alega que tal fato teria impacto no acórdão embargado por ser relevante e questão de ordem pública. Reconhecido pela administração que, em operação idêntica aos do presente processo, 95,57% dos recursos que foram tomados em mútuo por Newton Bonin se destinaram a atividades rurais, sendo assim, há que se reconhecer a existência de investimento e não remuneração sujeita à tributação por contribuições previdenciárias.

Novamente, por meio do Despacho nº 2302-0448, às e-fls. 1677 e 1678, do Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, foram rejeitados os embargos em embargos de declaração, com a seguinte argumentação:

"...não vislumbro as omissões já anteriormente apontadas nos Embargos originários. Ademais, os embargos contra decisão em embargos não podem servir como tentativa de reproduzir "crítica feita nos primeiros à decisão contra a qual haviam sido interpostos" e tampouco para "arguir pela primeira vez a existência de qualquer dos defeitos típicos na decisão antes embargada" (Moreira, José Carlos Barbosa. Comentários ao Código de Processo Civil, vol. V, Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 558)."

A contribuinte recebeu a intimação nº 1093/2015 Secat/Eqcop da DRF em Curitiba, (e-fl. 1680) para ciência do Despacho nº 2302-044, em 16/09/2015 (e-fl. 1682) e até o momento não mais se manifestou nos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

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

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

Lei 5.172/66 (CTN)

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.(g.n.)

Lei 8.212/1991 (Redação anterior):

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

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

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

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

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

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

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

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

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

(...)

Lei 8.212/1991 (nova redação):

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora (g.n.), nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício (g.n.) relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(...)

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

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

(...)

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em lançamento de ofício (grifos no original) com penalidade aplicada quando o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

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

Lei 8.212/1991:

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.

(...)"

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

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

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

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

contribuição previdenciária lançada, com somente a obrigação acessória tendo sido descumprida, sem lançamento de ofício.

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

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

Outrossim, analisando-se o relatório fiscal nas e-fls. 72 e 73, pode-se observar que, no tocante às contribuições previdenciárias, houve a aplicação da comparação acima descrita.

Conclusão

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

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

CÓPIA