



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11444.001640/2008-08
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.331 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARILAN ALIMENTOS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2007

DEPOSITO JUDICIAL PARCIAL. INCIDÊNCIA DE MULTA E JUROS MORATÓRIO SOBRE OS VALORES DEPOSITADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em se tratando de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito. Súmula Vinculante CARF nº 132.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento parcial para que a retroatividade benigna fosse aplicada mediante a comparação entre a multa do inciso II, do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, e aquela prevista no art. 35-A, da mesma lei, inserido pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Joao Victor Ribeiro Aldinucci.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

(assinado digitalmente)
João Victor Ribeiro Aldinucci – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de contribuições sociais previdenciárias, Debcad nº 37.187.948-5, referente à parte da empresa, incidentes sobre o valor de notas fiscais/faturas de serviços prestados ao sujeito passivo por cooperados vinculados a cooperativa de trabalho médico, no período de 12/2003 a 12/2007.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 62/66), a empresa possui Ação Judicial, Processo nº. 2001.61.11.001497-7 AM 249891, objetivando ver assegurado o direito ao não recolhimento da alíquota de 15%, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho.

Em sessão plenária de 22/01/2013 foi julgado o Recurso Voluntários interposto pela Contribuinte, prolatando-se o Acórdão nº 2301-003.287 (fls. 178/190), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2007

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM A MESMA MATÉRIA.

Conforme a Súmula CARF nº 1, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

DEPÓSITO JUDICIAL. NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS E MULTAS.

No caso de lançamento para prevenir a decadência, sobre o valor depositado em ação judicial não há mora do contribuinte, portanto não incide multa, de ofício ou de mora, bem como não incidem juros de mora.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN.

LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em conhecer parcialmente do recurso, nos termos do voto do relator. b) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de afastar a multa e os juros referentes aos valores depositados, nos termos do voto do Relator; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.

O processo foi encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em 03/06/2013 (fl. 191) e, em 17/07/2013, foi interposto o Recurso Especial de fls. 192/206 (fl. 207), no intuito de rediscutir as matérias **a) valores depositados em juízo - afastamento da multa e juros; b) cálculo da multa aplicada (retroatividade benigna).**

Pelo despacho datado de 15/09/2015 (fls. 209/217), foi dado seguimento ao Recurso Especial.

Como paradigma, foram apresentados os acórdãos cujas ementas, nas partes que interessam à solução da lide, transcrevem-se a seguir:

- valores depositados em juízo - afastamento da multa e juros

Acórdão 201-77.638

DEPÓSITO JUDICIAL INSUFICIENTE. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

Somente o depósito judicial integral e no prazo correto suspende a exigibilidade do crédito tributário, desautorizando o lançamento dos juros de mora e multa de ofício.

Recurso negado.

Acórdão 103-23.318

Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 2000

[...]

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. Se no momento da lavratura inexistia qualquer das hipóteses do art. 151 do CTN, o Auto de Infração deve ser formalizado com exigência da respectiva multa de ofício e, na ausência de depósito no montante integral do débito, também dos juros de mora.

[...]

- cálculo da multa aplicada (retroatividade benigna)

Acórdão 2401-002.453

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2006

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 44, I, DA LEI n.º 9.430/1996.

Nos lançamentos de ofício de contribuições sociais, aplica-se a multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, não se cogitando da aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da mesma Lei.

[...]

Acórdão nº 9202-02.086

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/04/2001 a 30/0/2006

[...]

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Recurso especial negado.

Razões Recursais

A Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

VALORES DEPOSITADOS EM JUÍZO

- Pelo que se vê da legislação [arts. 141 e 151 do CTN e art. 63 da Lei nº 9.430/1996], somente se poderia cogitar da inaplicabilidade da multa de ofício e de juros de mora sobre parte do débito, se o depósito efetivado fosse integral. Contudo, conforme análise dos autos, verifica-se que o contribuinte não depositou o valor total considerado pela autoridade fiscal. Uma vez que os débitos não foram integralmente depositados restou

intacta a EXIGIBILIDADE *in totum* dos valores. Não houve “suspensão parcial” simplesmente porque inexistente tal instituto no direito tributário.

- Convém rememorar o teor da Súmula 112 do STJ que trata da matéria em comento: “*O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro*”. Equivale dizer: o crédito tributário considerado integral é aquela quantia exigida pela Fazenda Pública, e não aquela reconhecida pelo sujeito passivo.
- Conforme consta nos autos, o depósito foi parcial, porquanto o contribuinte não atendeu aos requisitos legais para suspensão da exigibilidade.
- Se o valor não foi depositado integralmente, segundo as normas tributárias vigentes, é inquestionável a aplicação pela autoridade fiscal de multa de ofício e juros de mora sobre todo o tributo lançado. E isto tem uma razão de ser: o ordenamento jurídico estabelece critérios para a efetivação de pagamento que devem ser cumpridos de modo coerente e visando não prejudicar as partes envolvidas.

RETROATIVIDADE BENIGNA

- Antes das inovações da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei nº 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei nº 8.212/91 (multa isolada).
- Com o advento da MP nº 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212/91.
- Trata-se de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionado a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.
- O atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento). Assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida.
- Contudo, a MP nº 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A. Tal dispositivo remete a aplicação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.
- A tese suscitada no acórdão paradigma e ora defendida, no sentido de que a 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).

- 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.
- Por outro lado, toda vez que houver o 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.
- Essa foi a conclusão a que chegou a eminente relatora do acórdão paradigma e que reflete a melhor interpretação da nova sistemática de lançamento das contribuições previdenciárias.
- Nessa linha de raciocínio, a autoridade fiscal deve aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte considerando os seguintes parâmetros: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.
- A respeito da forma correta para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, cumpre registrar que a Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 1.027, de 22/04/2010, explicando qual é o procedimento adequado a ser utilizado. É o que se extrai do art. 4º do citado ato, que explicita a forma de cálculo da multa.
- No presente feito exige-se contribuições previdenciárias em cobrança dizem respeito a período anterior à data de 30 de novembro de 2008, estabelecida pela Instrução Normativa nº 1.207/2010 como marco divisor para análise da multa cabível.
- Assim, deve ser aplicado o disposto no inciso I, do art. 4º da citada instrução normativa, que determina 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 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Contrarrazões do Sujeitos Passivo

Cientificada do acórdão de recurso voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 21/10/2015 (fl. 234), o Contribuinte, em 05/11/2015 (fl. 256), apresentou o Recurso Especial de fls. 256/251, o qual teve seguimento negado, por força do despacho de fls. 284/287.

Também em 05/11/2015 (fl. 235) foram apresentadas as Contrarrazões de fls. 235/255 com as seguintes alegações:

- Nos autos de processo n.º. 0001497-93.2001.4.03.6111, a pretensão deduzida pela Recorrida foi acolhida por meio de acórdão que transitou em julgado em 04 de setembro de 2015, motivo pelo qual o crédito tributário guerreado deve ser extinto, nos moldes do artigo 156, inciso X, do Código Tributário Nacional, situação que torna prejudicado o Recurso ora rebatido.
- Incontroverso ter o lançamento ora atacado sido deflagrado no escopo de evitar a decadência. A própria Autoridade lançadora, ao motivá-lo, conforme abordado no tópico intitulado "DOS FATOS* (item 5.1 do Relatório Fiscal - "REFISC"), cuidou de deixar bem clara esta situação. E assim o fez pelo óbvio motivo de entender encontrar-se o crédito tributário com a sua exigibilidade suspensa por força dos depósitos judiciais que mensalmente promove a Recorrida.
- Contudo, os Julgadores consideraram diversamente do que sustentou o Auditor Fiscal responsável pelo lançamento, que tais desembolsos não foram capazes de suspender a exigibilidade da dívida. Para eles, então, o lançamento não teria sido feito para evitar a decadência.
- Para não acolher os argumentos estampados na impugnação, vale até mesmo substituir a Autoridade lançadora visando modificar os motivos que a levaram a perpetrar o ato administrativo, o que, à toda evidência, não é permitido.
- Aos julgadores administrativos cabe, apenas, o controle da legalidade do ato. Não podem substituir a Autoridade lançadora.
- Esta regra, a prevalecer o que descrito na objurgada decisão, não foi respeitada. Sim, porque os Julgadores acabaram por considerar, repita-se, que o lançamento não teria sido realizado para evitar a decadência na medida em que entenderam não se encontrar o censurado crédito tributário com sua exigibilidade suspensa.
- Ou seja, contribuíram para que o lançamento prevalecesse sobre outra motivação; como se tivessem realizado um novo ato de lançamento, sendo certo não terem competência para tanto. Caso firmassem a convicção de que o lançamento não teria sido praticado para evitar a decadência, deveriam ter proclamado a sua nulidade e ordenado à Autoridade lançadora que realizasse nova providência da espécie.
- De maneira que, se a nulidade não foi proclamada, prevalece a motivação atribuída ao ato pela Autoridade lançadora.
- Diante destas considerações, deve ser investigado se o crédito tributário poderia ter sido acrescido dos consectários da mora.
- A mora, como é do conhecimento de todos, é representada pelo atraso no adimplemento de dada obrigação.

- Quando o crédito tributário se acha com exigibilidade suspensa por força de depósito judicial de seu montante integral, como se verifica na hipótese sob lentes, não é aceitável exigir do sujeito passivo da obrigação tributária os encargos resultantes da inércia quanto à quitação. Isto porque, quando o contribuinte realiza o desembolso de valores no propósito de garantir o direito de crédito, não se pode considerar esteja em mora haja vista a adoção de atitude que equivale ao pagamento da dívida.
- Sem contar que a Fazenda Pública, ante a atualização dos depósitos, não amargaria quaisquer prejuízos.
- Em se admitindo a aplicação de juros e multa de mora em lançamentos efetivados tão somente para evitar a decadência, já que o valor do crédito encontra-se devidamente depositado em autos de processo nos quais se insurge quanto à exigência, todos aqueles que desejassem submeter à apreciação do Poder Judiciário legítima pretensão deixariam de fazê-lo, pois o custo da demanda inibiria a adoção da providência.
- Sem sombra de dúvidas, tal atitude consumaria ultraje à regra estampada no artigo 5, XXXV, da CF. Cita decisões administrativas.
- Portanto, resta demonstrado o despropósito da incidência dos juros e multa moratórios.

Às fls. 296/297 a Contribuinte apresenta petição em que informa o trânsito em julgado da ação judicial em que se discutia os créditos tributários objeto do presente feito e requer que se declare extinto o crédito tributário lançado.

Voto Vencido

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço. Foram apresentadas Contrarrazões tempestivas.

Antes de iniciar a análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional, convém esclarecer que a execução de decisões judiciais é incumbência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não cabendo a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais imiscuir-se em questões dessa natureza, tampouco encarregar-se da extinção crédito tributário em virtude de decisão proferida pelo Poder Judiciário.

De outra parte, estamos diante de Recurso Especial da Fazenda Nacional que foi admitido para discussão das matérias **a) valores depositados em juízo - afastamento da multa e juros; b) cálculo da multa aplicada (retroatividade benigna).**

Além do que, restou consignado no acórdão recorrido que os valores depositados pela Contribuinte em juízo foram parciais. Em virtude disso, considerando-se que não foi

admitido recurso para rediscutir se os montantes dos depósitos judiciais foram integrais ou parciais, a despeito das alegações trazidas em sede de contrarrazões, não se verifica possível extrapolar os limites da lide para rediscutir essa matéria.

Em relação aos **valores depositados em juízo**, o voto condutor da decisão recorrido afastou a incidência de multa e juros com base nos seguintes argumentos:

Nos casos de lançamentos realizados para prevenir a decadência diante da existência de ação judicial, não é cabível a imposição de multas e juros, uma vez que não há mora do contribuinte com relação à parte do crédito tributário objeto do depósito.

O §2º do art. 63 da Lei 9.430/96 estabelece a impossibilidade de imposição de multa de mora, bem como o *caput* do mesmo artigo impede a aplicação de multa de ofício.

Quanto aos juros de mora, a imposição destes atenta contra a moralidade administrativa, tendo em conta que sobre os depósitos já incidem juros moratórios legais.

Cobrá-los em duplicidade representaria enriquecimento ilícito do fisco. Caso o depósito seja convertido em renda, os juros já serão levantados juntamente com o principal.

Há diversas manifestações deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nesse sentido:

Acórdão nº 20307480 do Processo 108400008739771

11/07/2001

COFINS CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA MULTA DE OFÍCIO/JUROS DE MORA INEXIGIBILIDADE É incabível a exigência de multa de ofício no lançamento, para prevenir a decadência, efetuado no curso de processo judicial proposto antes do início do procedimento fiscal. Todavia, são exigíveis os juros de mora, que devem incidir sobre a parcela não coberta pelo valor depositado judicialmente.

Acórdão nº 20500441 do Processo 37172000236200688

14/03/2008

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/10/2002 a 31/07/2004. Ementa: NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO. PREVENIR DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. JUROS E MULTA MORATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA. DEPÓSITO JUDICIAL. I Os depósitos judiciais realizados à disposição do credor impedem a fluência dos juros a partir do implemento do depósito. II Considerando que não há inadimplemento por parte do contribuinte, ante a realização dos depósitos, descabida a aplicação da multa moratória, Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acórdão nº 10194145 do Processo 13629000116200101

19/03/2003

DEPÓSITO JUDICIAL ENCARGOS MORATÓRIOS Incabível na constituição de crédito tributário destinado a prevenir a decadência, a exigência da multa de lançamento

de ofício e dos juros moratórios incidentes sobre o valor do crédito tributário depositado em juízo anteriormente a autuação.

Recurso Provido

É de ser observado que mesmo sendo o depósito parcial, a parcela depositada estará livre de tais encargos. Nesse caso, a parcela do crédito tributário não alcançada pelo depósito continuará sofrendo a incidência dos juros e das multas, sendo a multa de mora limitada a 20% pelas razões que adiante apresentaremos.

De fato, o entendimento de que a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante do crédito tributário não abrangido pelo depósito judicial trata-se de matéria pacificada na esfera administrativa, em relação à qual foi inclusive editada a Súmula CARF nº 132, de observância obrigatório para todos os órgãos da Administração Tributária Federal, por força da Portaria ME nº 410/2020. Vejamos o teor do enunciado:

Súmula CARF nº 132. No caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito.

Em vista disso, nego provimento ao Recurso Especial em relação a essa matéria.

No que se refere à segunda matéria **cálculo da multa aplicada (retroatividade benigna)**, cabe ressaltar, de início, que, a despeito dos argumentos suscitados no Recurso Especial da Fazenda Nacional, não há nos autos qualquer evidência de que, no mesmo procedimento fiscal tenha sido aplicada também a multa por descumprimento da obrigação acessória de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP. Aliás, o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (fl. 61) é no sentido de que somente resultou da ação fiscal um auto de infração por descumprimento de obrigação principal.

De mais a mais, a solução do litígio passa pelo exame da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, que 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. (Grifou-se)

Cabe registrar que, na aferição com vistas à aplicação da retroatividade benigna, não basta verificar a denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais ou limites. É necessário que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

No caso em apreço, como estamos diante de penalidade decorrente de procedimento de ofício, a hipótese de aplicação retroativa da lei tributária, contida na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, deve ser considerada comparando-se as disposições legais referentes a multas relativas procedimento de mesma natureza.

À época dos fatos geradores (01/1999 a 12/2003), em se tratando de contribuições apuradas mediante lançamento de ofício, a exigência era acrescida da multa prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Por outro lado, com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, foi incluído o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 que remete à multa prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996, em se tratando de contribuições previdenciárias apuradas a partir procedimento de ofício, nos seguintes termos:

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.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996 estabelece

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;

[...]

Desse modo, como não houve autuação por descumprimento de obrigação acessória pela falta de informação de fatos geradores em GFIP, quanto à presente matéria, o apelo fazendário deve ser parcialmente acolhido e, na aplicação da retroatividade benigna, deve-se considerar tão-somente as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações previdenciárias principais previstas nas normas vigentes à época dos fatos geradores, comparando-as com aquelas previstas na legislação superveniente.

Conclusão

Em virtude do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para que a retroatividade benigna seja aplicada, por ocasião da execução do julgado, mediante a comparação entre a multa do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, e aquela prevista no art. 35-A da mesma lei, inserido pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho

Voto Vencedor

No mérito, divergi, parcialmente, do sempre bem fundamentado voto do ilustre Relator, conforme as razões que passo a expor:

No ponto em que reside minha controvérsia, discute-se nos autos se, para fins de retroatividade benigna, é aplicável o art. 35 da Lei 8212/91, com redação da Lei 11941/9, ou se a comparação deve dar-se entre o art. 35, em sua redação originária, com a atual redação do art. 35-A da Lei 8212/91.

É importante mencionar que é inaplicável ao presente caso a Súmula CARF 119¹, visto que se trata apenas de lançamento de obrigações principais, tendo inexistido infração relativa à falta de declaração em GFIP. Veja-se, nesse sentido, o seguinte trecho do voto do relator:

No que se refere à segunda matéria **cálculo da multa aplicada (retroatividade benigna)**, cabe ressaltar, de início, a despeito dos argumentos suscitados no Recurso Especial da Fazenda Nacional, não há nos autos qualquer evidência de que, no mesmo procedimento fiscal, tenha sido aplicada também a multa por descumprimento da obrigação acessória de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP. Aliás, o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (fl. 61) é no sentido de que somente resultou da ação fiscal um auto de infração por descumprimento de obrigação principal.

Faço tal esclarecimento por entender que a matéria foge aos limites da Súmula CARF retro referida, não se podendo, pois, cogitar de descumprimento da regra regimental prevista no art. 45, VI, do Regimento Interno deste CARF.

Pois bem. Ultrapassada essa questão processual, e cingindo-se aos limites da lide, observo que o tema em discussão é objeto da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e do item 1.26, “b”, da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 11941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide:

A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

[...]

Sucedee que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a

¹ Súmula CARF nº 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, *in verbis*:

[...]

Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

[...]

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

[...]

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Recentemente, a Procuradoria editou o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual reitera a aplicabilidade da NOTA SEI, mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, veja-se o item 10 do Parecer:

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

É importante ressaltar que as decisões do Superior Tribunal de Justiça a respeito dessa matéria têm inclusive força normativa, vez que atendem aos critérios heurísticos de vinculatividade e pretensão de permanência; finalidade orientadora; inserção em uma cadeia de entendimento uniforme e capacidade de generalização². Segundo o Professor Humberto Ávila:

A força normativa *material* decorre do conteúdo ou do órgão prolator da decisão. Sua força não advém da possibilidade de executóriedade que lhe é inerente, mas da sua pretensão de definitividade e de permanência. Assim, há decisões sem força vinculante formal, mas que indicam a pretensão de permanência ou a pouca verossimilhança de futura modificação. Decisões do Supremo Tribunal Federal, proferidas pelo seu Órgão Plenário, do Superior Tribunal de Justiça, prolatadas pelo seu Órgão Especial ou pela Seção Competente sobre a matéria, ou objeto de súmula manifestam elevado grau de pretensão terminativa, na medida em que permitem a ilação de que dificilmente serão modificadas, bem como uma *presunção formal de correção*, em virtude da composição do órgão prolator, que cria uma espécie de “base qualificada de confiança”³.

Isto é, embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Em sendo assim, entendo que o recurso fazendário deve ser integralmente desprovido, inclusive para manter a limitação da multa a 20%, na forma do art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11941/9.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
João Victor Ribeiro Aldinucci

² ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 5. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2019, p. 513.

³ Obra citada, p. 514.