



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

Processo nº 11474.000237/2007-15
Recurso nº 259.590 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.237 – 2ª Turma
Sessão de 29 de julho de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BREITKOPF CAMINHÕES LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
DECADÊNCIA.

No caso de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo. Assim, para fins de contagem do prazo decadencial, há que se aplicar a regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.

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 em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso para:

- a) com relação à decadência, por maioria de votos, negar provimento ao recurso e confirmar a decadência reconhecida no acórdão recorrido. Vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira e Elias Sampaio Freire, que davam provimento ao recurso nesta parte, e
- b) com relação à multa, pelo voto qualidade, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alexandre Naoki Nishioka, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Gustavo Lian Haddad e Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, que negavam provimento nesta parte.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

EDITADO EM: 07/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de autuação por apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, ou seja, pela não informação à previdência social dos valores pagos a seus segurados empregados referentes à alimentação não inscrita no PAT, formalizada através do Auto de Infração nº 37.060.156-4, com ciência da recorrente em 27.03.2007, conforme fls. 01 a 78 e Aviso de Recebimento - AR à fl. 119.

O Acórdão nº 2.403-00.189, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 158 a 168), julgado na sessão plenária de 23 de setembro de 2010, por unanimidade de votos, em sede preliminar, declarou a decadência para as competências lançadas até 02/2002. No mérito, o colegiado optou por dar provimento parcial ao recurso determinando o recálculo da multa de mora, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação dada pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009. Transcreve-se a

ementa do julgado:

Documento assinado digitalmente em 24/08/2014 por MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/08/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 19/08/2

014 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, Assinado digitalmente em 27/08/2014 por OTACILIO DANTAS CAR

TAXO

Impresso em 29/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*ASSUNTO : CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - NÃO APRECIADA NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.*

Diversas questões envolvidas na Notificação Fiscal, tais como a decadência, que não poderia ser regida pela Lei nº 8.212/91; a impossibilidade de exigência: de contribuições previdenciárias sobre verbas não remuneratórias, das contribuições ao Salário — Educação, ao SESC/SENAC e ao SEBRAE, bem como da taxa SELIC, não podem ser anuladas por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - PERÍODO PARCIALMENTE ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF Nº 8.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º. do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. A recorrente teve ciência da NFLD no dia 27.03.2007, o período do débito é de 01/1997 a 12/2006. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados até a competência 02/2002, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - SALÁRIO IN NATURA - ALIMENTAÇÃO - EMPRESA NÃO INSCRITA NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A alimentação in natura, fornecida aos segurados empregados por empresa não inscrita no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, integra o salário de contribuição e se constitui em fato gerador de contribuições sociais previdenciárias.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - GFIP - APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º, LEI Nº 8.212/91 - APLICAÇÃO DO ART. 32, IV, LEI Nº 8.212/91 C/C ART. 32-A, LEI Nº 8.212/91 - PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA - ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO - ART. 106, II, C, CTN.

Conforme determinação do art. 106, II, c do Código Tributário Nacional - CTN a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desta forma, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional manejou, inicialmente, embargos de declaração (fls. 170 a 176), não conhecidos na forma do despacho de fls. 178 a 183.

Ingressa, a seguir, a Fazenda Nacional com recurso especial de divergência com fulcro no art. 67, inciso II, do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (fls. 186 a 215), onde questiona duas matérias, a saber:

a) Aplicação do art. 173, I do CTN para fins de contagem do prazo decadencial::

Defendeu inicialmente, quanto à matéria supra, que, à semelhança do entendimento encampado pela Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Acórdão 206-01723, adotado como primeiro paradigma), a Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, através do Acórdão 2.402-00.225 (adotado como segundo paradigma), perfilhou o posicionamento de que, quando se tratar de descumprimento de obrigação acessória, dando causa à lançamento de ofício, a regra a ser aplicada é o artigo 173, inciso I, do CTN.

Entende, assim, a recorrente que, em se tratando de obrigação acessória descumprida, o crédito tributário decorre de penalidade infligida ao sujeito passivo, mostrando-se, assim, óbvia a inviabilidade da ocorrência de qualquer pagamento antecipado de sua parte, já que a quantia devida encontra sua origem no ato emanado da autoridade fiscal, em lançamento de ofício.

Propugna que, nesta hipótese, a possibilidade de promover algum pagamento surge somente depois da conversão da obrigação acessória em principal, em relação à penalidade pecuniária. Antes da atividade de lançamento da multa, nada há a recolher. Ou seja, entende que, no que tange às multas derivadas da inobservância de obrigações acessórias, o instituto de antecipação de pagamento só se afigura compatível, quanto ao cômputo do período decadencial, com a contagem prevista no art. 173, I, do CTN.

Sustenta, assim, resumidamente que “forçoso é reconhecer que não é concebível considerar que o pagamento parcial antecipado do tributo tem o condão de gerar efeitos sobre a contagem do prazo decadencial para o lançamento da penalidade aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória. Isso porque, como já se viu, trata-se de ato ocorrido em orbe totalmente distinto e autônomo, que não mantêm entre si qualquer liame”.

Propugna, assim, pela reforma do recorrido, de forma a que seja declarada a decadência dos débitos sob análise, aplicando-se o art. 173, I do CTN, em detrimento da aplicação do art. 150, §4º do mesmo diploma.

b) Retroatividade do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, para fins de determinação da multa de mora aplicável.

Ainda no mesmo recurso especial, aponta a Fazenda Nacional que deva ser aplicada retroativamente não a multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável somente quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, quando as contribuições destinadas a Seguridade Social também foram devidamente recolhidas. Entende a propósito que, quando, como no caso em questão, houver lançamento através de NFLD da obrigação principal (como ocorreu no caso sob análise, através da NFLD 37.060.155-6, formalizada no Processo Administrativo 11474.00238/2007-60), o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei 9.430/96).

Nessa linha de raciocínio, a NFLD e o Auto de Infração devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449. Tal posicionamento estaria sustentado no âmbito do acórdão ora adotado como paradigmas pela recorrente, proferido pela Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Acórdão n 206-01.733).

Propugna, destarte, também pela reforma do recorrido nesta seara, de forma que seja determinada a aplicação mais benéfica decorrente da comparação entre as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido por meio do despacho de fls. 216 a 221, em 20 de junho de 2011.

Cientificado em 09 de agosto de 2009, o contribuinte ofereceu contrarrazões de e-fls. 252 a 269 onde defende:

a) Quanto à decadência: Sustenta que, uma vez se tratando de contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, também as obrigações acessórias a estas correlatas estariam sujeitas a esta forma de previsão legal de lançamento. Ressalta, ainda, ter havido recolhimento referentes a obrigações previdenciárias não lançadas (oriundas de sua folha de pagamento) para todas as competências objeto de autuação, as quais, assim, se constituem em elemento hábil para a caracterização de antecipação de pagamento (e não somente eventuais recolhimentos das rubricas objeto de lançamento – salário *in natura*, como defende a Fazenda Nacional).

Destarte, com base nos elementos acima, defende que o prazo decadencial para lançamento das contribuições deva ser contado com fulcro no art. 150 §4º. do CTN, na forma realizada pelo vergastado, ou seja, a partir das datas de ocorrência dos respectivos fatos geradores.

b) Quanto à aplicação retroativa da multa prevista pelo art. 32-A: Rechaça a aplicação no momento do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez que a situação mais benéfica ao contribuinte aplicável à situação fática é mesmo aquela determinada pelo art. 32-A, inciso I daquele diploma.

Encaminham-se, assim, os autos, agora a esta Câmara Superior para julgamento.

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.

As matérias objeto de recurso serão tratadas na ordem em que apresentadas pelo recorrente:

a) Dispositivo a ser aplicado para fins de contagem do prazo decadencial e pagamento antecipado:

A propósito, a decadência, no caso de tributos lançados por homologação é questão tormentosa que vem dividindo a jurisprudência administrativa e judicial há tempos. No âmbito dos antigos Conselhos de Contribuintes, e agora no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, praticamente todas as interpretações possíveis já tiveram seu espaço.

É notório que as inúmeras teses que versam sobre o assunto surgiram do fato do nosso Código Tributário Nacional - CTN possuir duas regras de decadência, uma para o direito de constituir o crédito tributário (art. 173), e outra para o direito de não homologar o pagamento antecipado de certos tributos previstos em lei (art. 150, §4º). Apesar de serem situações distintas, o efeito atingido é o mesmo, pois, uma vez homologado tacitamente o

pagamento, o crédito tributário estará definitivamente extinto, não se permitindo novo lançamento, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na verdade, a celeuma aqui não está no prazo da decadência, que é de cinco anos nas duas situações, mas na data de início de sua contagem. Enquanto o art. 173 fixa essa data no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, o art. 150, §4º, determina o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

Pacificando essa discussão, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão máximo de interpretação das leis federais, firmou o entendimento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos. Veja-se a ementa do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EResp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

Observe-se que o acórdão do REsp nº 973.733/SC foi submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, reservado aos recursos repetitivos, o que significa que essa interpretação deverá ser aplicada pelas instâncias inferiores do Poder Judiciário.

Recentemente, a Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do CARF - RICARF, com a seguinte redação:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Desta forma, este CARF forçosamente deve abraçar a interpretação do Recurso Especial nº 973.733 – SC, de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento (quando a lei assim o determine) e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nos demais casos.

A propósito, verifico que, no caso em questão se está diante de descumprimento de obrigação acessória, que gerou como consequência a aplicação, pelo Fisco, de multa, através de procedimento de ofício, em linha com o disposto no art. 113 do CTN,

convertendo-se a obrigação de fazer ou não fazer em obrigação principal, ou seja, em obrigação de dar.

Alinho-me, nesta hipótese, ao entendimento expresso nos acórdãos trazidos pela Fazenda Nacional em sede de seu pleito recursal, que entendem que, em se tratando de obrigação acessória descumprida, geradora de posterior lançamento pela autoridade fazendária, **impossível se poder falar em antecipação de pagamento** legalmente previsto, **decorrendo daí**, independentemente de se admitir ser a forma legal de lançamento a de ofício (consoante entendido pela Fazenda Nacional) ou por homologação (conforme entende a contribuinte), **a necessidade de aplicação do art. 173, I do CTN para fins de contagem do prazo decadencial, considerada na última hipótese a vinculação ao estabelecida no REsp nº 973.733/SC.**

Assim, concluo que nesta matéria, deve-se dar provimento ao recurso de iniciativa da Fazenda Nacional, declarando-se como fulminadas pela decadência somente as competências até 11/2001, inclusive.

b) Retroatividade de dispositivo mais benéfico (multa de mora)

Quanto a este segundo ponto, 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) 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:

(...)

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 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 incluídos 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 e b) as multas de ofício. As primeiras, cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas quando do pagamento por força de ação fiscal e, assim, constantes de notificação fiscal de lançamento de débito, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Assim, entendo que a penalidade aplicada ao caso sob análise não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da estabelecida pela anterior redação do art. 32, inciso IV e da Lei nº 8.212, de 1991, com a do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, com a aplicação desta última, em meu entendimento, se cingindo a casos em que há o efetivo recolhimento da contribuição previdenciária lançada, com somente a obrigação acessória tendo sido descumprida.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa, 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, visto ter decorrido a constituição da multa originária do descumprimento de obrigação acessória levantada em procedimento de ofício.

Ressalve-se, somente, no caso de tal comparação, as competências aqui não consideradas como fulminadas pela decadência, mas para as quais se reconhece ter operado a decadência no âmbito da NFLD vinculada (nº 37.060.155-6, controlada no âmbito do Processo nº 11474.000238/2007-60) com fulcro no art. 150, §4º. do CTN, dada a existência, ali, de antecipação de pagamento da obrigação principal para tais competências. Faço notar que, para tais competências, inexistiria multa de ofício a ser lançada no momento da execução do julgado, visto já inexistir obrigação principal e, assim, para este conjunto específico de competências, entendo que a retroatividade benéfica a ser aplicada consiste em declarar a inexistência de multa a ser aplicada no âmbito do presente AI.

Assim, entendo que, na matéria, deva ser dado provimento em parte ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para restabelecer a penalidade nos termos em que constante dos lançamentos da NFLD e do AI, limitada ao percentual de 75% (limite atual previsto no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade benéfica), excetuadas porém as competências aqui não declaradas como fulminadas pelo efeito decadencial, mas para os quais se declara ter operado a decadência no âmbito da NFLD correlata, ali com fulcro no art. art. 150, §4º. do CTN (no caso em questão, NFLD nº 37.060.155-6, controlada no âmbito do Processo nº 11474.000238/2007-60).

Para estas últimas entendo que a aplicação do instituto da retroatividade benéfica consiste em declarar-se a inexistência de multa a ser aplicada no âmbito do Auto de Infração vinculado ao descumprimento da obrigação acessória, visto não haver que se falar em qualquer multa de ofício no caso de inexistência de obrigação principal passível de lançamento.

Esclarecendo, na fase de execução desta decisão, será necessário, uma vez que há NFLD correspondente (37.050.155-6 controlada no âmbito do Processo nº 11474.000238/2007-60), que se aplique a situação mais benéfica para a contribuinte dentre as abaixo:

a) a soma das duas multas, aplicadas na presente NFLD e no Auto de Infração, respectivamente previstas nos arts. 35, II e 32, IV da antiga redação da Lei nº 8.212, de 1991; ou

b) a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Excluam-se, porém, de tal comparação as competências de 12/2001, 01/2002 e 02/2002, para as quais, uma vez que decaídas no âmbito da NFLD relacionada, não há que se falar em penalidade a ser aplicada no âmbito do presente feito, com fulcro no instituto da retroatividade benéfica.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento em parte ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para:

- restabelecer a penalidade nos termos em que constante dos lançamentos da NFLD e do AI, limitada ao percentual de 75% (limite atual previsto no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade benéfica),

Processo nº 11474.000237/2007-15
Acórdão n.º 9202-003.237

CSRF-T2
Fl. 170

- mantendo-se, porém, o afastamento da multa relativa às competências para as quais se declara ter operado a decadência no âmbito da NFLD correlata, ali com fulcro no art. art. 150, §4º. do CTN (no caso em questão, NFLD nº 37.060.155-6, controlada no âmbito do Processo nº 11474.000238/2007-60).

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos