



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11516.004191/2009-31
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 2301-002.688 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2012
Matéria Retroatividade de Multa Benéfica
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado EMBRACONT PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA ME

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE OMISSÃO E OBSCURIDADE. EMBARGOS CONHECIDOS E ACOLHIDOS PARA DETERMINAR A PENALIDADE A SER APLICADA AO CONTRIBUINTE.

Os embargos de declaração são cabíveis quando houver no acórdão recorrido, omissão, contrariedade ou obscuridade, nos termos do artigo 56, I, do antigo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela portaria MF n° 147/07.

No presente caso, a decisão recorrida padece de omissão quanto à penalidade a ser aplicada ao contribuinte por ter deixado de recolher as contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei n° 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei n° 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei n° 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei n° 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei n° 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei n° 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos: a) em acolher os embargos; II) Por maioria de votos: a) acolhidos os embargos, em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) 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.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros os Conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES

Relatório

Trata-se de Auto de Infração em desfavor de EMBRACONT PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA ME, do qual foi intimada em 31/07/2009, tendo em vista o não recolhimento de contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição patronal, inclusive a correspondente ao financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, todas incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados, bem como a contribuição patronal incidente sobre a remuneração paga ao contribuinte individual que lhe presta serviço (administrador).

O Relatório Fiscal de fls. 118/122 esclarece que as contribuições previdenciárias foram lançadas tendo como base de cálculo as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP mais as rubricas que constavam nas folhas de pagamento e não contidas naquelas.

Outrossim, fora ressaltado que a empresa recolheu as contribuições próprias dos segurados, bem como parcialmente a parte patronal.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou Impugnação de fls. 139/149, tendo a decisão de fls. 160/167 julgado improcedente a defesa e mantido o crédito tributário, consoante se pode observar da ementa a seguir transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS**Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007**MOP DEBCAD Nº 37.202.909-4**BASE DE CÁLCULO APURADA ATRAVÉS DA FOLHA DE PAGAMENTO.**Presumem-se verdadeiros os valores lançados pela autoridade fiscal fundamentados nas folhas de pagamento da empresa, cabendo a esta o ônus da prova em contrário.**DECADÊNCIA**Quando não se verifica a antecipação de pagamento por parte do contribuinte, aplica-se o prazo decadencial previsto no inciso I do art. 173 do CTN.**PRINCÍPIO DA LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.**O ato administrativo se presume legítimo, cabendo à parte que alegar o contrário a prova correspondente.**A simples alegação contrária a ato da administração, sem carrear aos autos provas documentais, não tem o condão de desconstituir o lançamento.**MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**Tratando-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente, na ocorrência do pagamento, quando cominar penalidade menos severa que a prevista naquela vigente ao tempo de sua lavratura.**Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Irresignada com o acórdão, a EMBRACONT interpôs Recurso Voluntário tempestivo de fls. 172/185, alegando, em síntese:

- a) Que o prazo de decadência para efetuar cobrança de contribuições previdenciárias é de 5 (cinco) anos conforme se depreende no art. 150, §4º, do CTN, a contar da ocorrência do fato gerador razão por que todos os tributos cobrados até a competência de agosto de 2004 encontram-se decaídos;
- b) Que não deveria ser utilizado como termo inicial o disposto no art. 173, II, do CTN, haja vista que foram efetivados, mesmo que minimamente, recolhimento do tributo via SIMPLES e SIMPLES NACIONAL;
- c) Que durante o curso de tempo em que estava enquadrada no SIMPLES e no SIMPLES NACIONAL, foram recolhidos, através de pagamento mensal unificado, na forma do art. 3º da Lei 9.317/1996, valores relativos às Contribuições para a Seguridade Social, requerendo a nulidade do auto de infração;

- d) Que, em virtude da aplicação do art. 146 do CTN, deveria ser decretada a insubsistência integral do auto de infração, eis que uma mudança no critério de interpretação da Receita Federal não pode ser aplicado ao período em que a empresa esteve submetida ao regime jurídico do SIMPLES e do SIMPLES NACIONAL;
- e) Que não foram compensadas as quantias pagas pela empresa;
- f) Por fim o afastamento de multa imposta, tendo em vista as alterações no sistema de imposição de multas pelo não recolhimento das contribuições previdenciárias acarretadas na Lei 11.941 de 27 de maio de 2009.

Vieram os autos a este Conselho por meio de Recurso Voluntário, que foi parcialmente provido, afastando-se do lançamento apenas as contribuições previdenciárias cujos fatos geradores ocorreram até 06/2004, isto é, anteriores a 07/2004, conforme se pode observar da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

RECURSO GENÉRICO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado que não configure matéria de ordem pública, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN.

Aplica-se o art. 150, §4º do CTN quando verificado que o lançamento refere-se a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistente fraude, dolo ou simulação.

EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE DO SIMPLES E SIMPLES NACIONAL. EXIGÊNCIA DAS DIFERENÇAS DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A exclusão da empresa do SIMPLES e do SIMPLES NACIONAL implica a exigência imediata das diferenças contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas pelo contribuinte diante do regime diferenciado e cujos fatos geradores foram declarados em GFIP.

Inconformada com a decisão acima, a FAZENDA NACIONAL opôs embargos de declaração, alegando omissão por parte deste Conselho quando do julgamento do Recurso Voluntário do contribuinte, pois teria deixado de se manifestar quanto à multa aplicada no Auto de Infração.

Acrescentou ainda que, “*não se tem certeza se o julgamento concluiu pelo provimento parcial também para aplicar a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/91), com fundamento na alínea “c”, inc. II do art. 106 do CTN*”.

Diante da interposição dos embargos declaratórios, este Relator emitiu despacho de conhecimento do recurso, uma vez que em análise ao acórdão ora embargado, verificou que assiste razão à embargante, pois este Conselho deixou de verificar se a novel legislação levaria à redução da multa aplicada, o que poderia ser feito inclusive de ofício, isso é, independentemente de provocação da parte interessada, o que vinha sendo feito pelo colegiado, por força do disposto no art. 106, II do CTN.

Além de omissão, entendeu este Relator que existe para a Fazenda Nacional obscuridade quanto à forma de aplicação da penalidade à autuação em comento, o que deve ser sanado através de julgamento dos embargos declaratórios.

Acolhido pelo Presidente da Turma o reconhecimento da omissão apontada pela embargante, foram os embargos de declaração submetidos a julgamento pelo colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço dos Embargos e passo ao seu exame.

Do Mérito

Da aplicação de penalidade benéfica

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica **limitado a vinte por cento**.

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

*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.*

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Da Conclusão

Em virtude do exposto, conheço e dou PROVIMENTO aos presentes Embargos de Declaração, para sanar a omissão apontada no tocante à multa de mora aplicada no caso vertente, considerando a novel legislação, bem como para determinando que se aplique a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, caso seja mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes