



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

Processo nº 12898.000093/2008-60
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.714 – 2ª Turma
Sessão de 28 de janeiro de 2016
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Fundação Técnico Educacional Souza Marques

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA

O prazo decadencial para os lançamentos sujeitos a homologação obedece ao art. 150, § 4º, do CTN, quando houver antecipação do pagamento, mesmo que parcial, e ao art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento do tributo. Nos termos da Súmula CARF nº 99, o pagamento antecipado caracteriza-se pelo recolhimento de valor na competência do fato gerador, razão pela qual os fatos geradores devem ser considerados isoladamente.

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA

Quando da aplicação, simultânea, em procedimento de ofício, da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, da Lei nº. 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração inexata em GFIP, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido, prevista no art. 35, II da mesma Lei, deve-se cotejar, para fins de aplicação do instituto da retroatividade benéfica, a soma das duas sanções aplicadas quando do lançamento, em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que se tornou aplicável no contexto da arrecadação das contribuições

previdenciárias desde a edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008. Estabelece-se como limitador para a soma das multas aplicadas através de procedimento de ofício o percentual de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (a) Quanto à preliminar de decadência, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para aplicação do art. 173, I, do CTN aos seguintes fatos geradores: a – com relação à folha de pagamento – março/2003; b – com relação a contribuintes individuais – fevereiro a junho/2003; (b) Quanto ao mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para aplicar a retroatividade benigna considerando o somatório das multas por descumprimento de obrigação principal e acessória em relação ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Patrícia da Silva (Relatora), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Teresa Martinez Lopez, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao mérito o Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Patrícia da Silva – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gérson Macedo Guerra.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2403-002.192, fls., que, por unanimidade, negou provimento ao Recurso de Ofício e, por maioria de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para, em preliminar, reconhecer a decadência no período de 01/2003 a 11/2003, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN e, no mérito, determinar o recálculo do valor da multa de mora, se mais benéfico ao contribuinte, conforme art. 35, da Lei nº 8.212/91.

A decisão restou assim ementada:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS*

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

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, §4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

IMUNIDADE. ISENÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI N. 8.212/91. CANCELAMENTO.

A imunidade da contribuição previdenciária patronal assegurada às entidades filantrópicas, conforme o art. 195, § 7º, da Constituição, tem sua manutenção subordinada ao atendimento das condições previstas na legislação ordinária, art. 55 da Lei 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores.

MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade

de lei tributária, nos termos da Súmula nº 2 do CARF.

MULTA. RECÁLCULO. RETROATIVIDADE BENIGNA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ART. 35 DA LEI 8.212/91. ALTERAÇÕES DECORRENTES DA LEI 11.941/09. COMPARATIVO ENTRE MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. NATUREZA DIVERSA.

Impõe-se o recálculo da multa de mora aplicada para as competências anteriores à 12/2008, na forma do art. 61 da Lei 9.430/96, limitada a 20%.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.

Na origem, trata-se de Auto de Infração lavrado em 19/12/2008 e notificado o contribuinte em 28/08/2009, que tem por objeto contribuições devidas a terceiros, parte patronal, relativas ao período de 01/2003 a 12/2003, devidas pela perda do direito a isenção tributária anteriormente prevista no art. 55, da Lei nº 8.212/91 com a expedição do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais nº 002/2005 em 19/04/2005, retroativo à data de 01/01/1994.

Foram apurados créditos tributários no montante total de R\$ 6.166.190,61 (Seis milhões, cento e sessenta e seis mil, cento e noventa reais e sessenta e um centavos), englobando as contribuições, os juros e a multa de mora.

A decisão proferida pela 11ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil deu parcial provimento à impugnação para reconhecer a decadência da competência 01/2003, 07/2003, 08/2003, 09/2003, 10/2003 e 11/2003, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Interpostos Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF negou provimento ao Recurso de Ofício e deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para (fls. 1114):

a) reconhecer a decadência das competências de 01/2003 a 11/2003 por entender que a antecipação do pagamento de uma única contribuição previdenciária atrai a regra do art. 150, § 4º, do CTN a todas as rubricas relacionadas, independente de ter ou não havido antecipação do pagamento em todas elas;

b) determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, com base no princípio da retroatividade benigna.

No Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 872), alegou-se que o termo inicial do prazo decadencial deve ser considerado com base em cada fato gerador isoladamente e que, *in casu*, o dispositivo aplicável seria o art. 173, I, do CTN. Alegou, ainda, a existência de divergência jurisprudencial, colacionando acórdão paradigma no sentido de que:

“o dies a quo para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN”. (Acórdão 2301-002.627)

Concernente à aplicação retroativa do art. 35, da Lei nº 8.212/91, alegou que o referido dispositivo apenas se aplica nas hipóteses em que o tributo é recolhido espontaneamente pelo contribuinte e, havendo lançamento de ofício, aplica-se o art. 35-A, da referida lei, colacionando acórdão com o seguinte teor:

(...) LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 44, I, DA LEI Nº 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 (...) Recurso Voluntário Negado.” (AC 2401-002.453)

Ao final, requereu a reforma do acórdão para aplicar o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, restabelecendo o crédito tributário com relação às competências de 01/2003 a 09/2003 e 11/2003, e da aplicabilidade da norma mais benéfica ao caso em cotejo com a incidência do art. 35-A, da Lei nº 8.212/91.

Nas contrarrazões recursais, o Contribuinte alega a aplicabilidade do art. 35, da Lei nº 8.212/91, por ser a multa mais benéfica, e do art. 150, § 4º, do CTN, argumentando que o prazo decadencial de cinco anos começa a fluir a partir do fato gerado quando da antecipação no pagamento de qualquer Contribuição Previdenciária, seja total ou parcial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional cumpre com os requisitos gerais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

O presente recurso tem como objeto a discussão sobre a regra aplicável para o termo inicial de contagem do prazo decadencial das contribuições relativas às competências 02/2003 a 06/2003 (haja vista que a decadência das competências 01/2003, 07/2003, 08/2003, 09/2003, 10/2003 e 11/2003 foi reconhecida na decisão da decisão proferida pela 11ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil) e sobre a multa aplicável no caso em tela.

Quanto ao prazo decadencial, o r. acórdão entendeu que as competências 01/2003 a 11/2003 foram atingidas pela decadência, pois “para que seja aplicado o prazo decadencial nos termos do art. 150, 4º, do CTN, basta que haja a antecipação no pagamento de **qualquer** Contribuição Previdenciária, ou seja, não é necessária a antecipação em todas as competências. **Havendo a antecipação parcial em uma única competência, já se aplica as regras do art. 150, §4º, do CTN**”. (Grifei)

A Fazenda Nacional argumenta que no caso em tela deve-se utilizar o prazo previsto no art. 173, I, do CTN, colacionando acórdão paradigma divergente no sentido de que deve haver distinção entre cada período e os respectivos fatos geradores, aplicando o art. 150, § 4º, quando tenha havido pagamento antecipado e o art. 173, I, na falta de pagamento.

Pois bem. Observa-se que a regra do art. 150, do CTN, destina-se aos lançamentos por homologação **com** pagamento de tributo. Assim, o lançamento realizado pelo contribuinte fica sujeito à verificação pelo Fisco e, não sendo constatada nenhuma irregularidade no pagamento efetuado, o crédito é extinto, nos termos do § 1º, do referido artigo. Todavia, verificando-se a existência de irregularidade no pagamento, é dever do fisco realizar o lançamento suplementar, ato este que deverá ser realizado no período de 5 (cinco) anos a contar da data do fato gerador, nos termos do § 4º, do mesmo artigo.

Diferentemente ocorre nos casos de lançamento por homologação **sem** pagamento do tributo, situação na qual não há o que se homologar. Nesse caso o Fisco deve realizar o lançamento de ofício no prazo de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Nesse sentido, aduz Ricardo Lobo Torres que “não cabe cogitar de homologação se inexistiu o autolancamento ou o pagamento prévio. O que a Administração controla é o ato do contribuinte, o pagamento por ele antecipado. Inexistindo este, inexistirá a possibilidade de homologação (...)”.¹

¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 283.

O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico nesse sentido, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ADEQUAÇÃO DA VERBA HONORÁRIA EM RAZÃO DA ALTERAÇÃO DA SUCUMBÊNCIA. POSSIBILIDADE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTS. 150, § 4º, E 173 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

(...) 3. O prazo decadencial para tributos lançados por homologação obedece à seguinte lógica: a) não ocorrendo pagamento antecipado, incide o art. 173, I, do CTN, por absoluta inexistência do que homologar; b) havendo pagamento antecipado a menor, aplica-se a regra do art. 150, § 4º, desse mesmo diploma normativo. In casu, como não foi feita a antecipação do pagamento, atrai-se o disposto no art. 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. 4. Agravo Regimental não provido.

(STJ - AgRg no AREsp: 105771 SC 2012/0007487-6, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 16/08/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/08/2012)

Nesse mesmo sentido, é o Acórdão paradigma nº 2301-02.627 trazido pela Fazenda Nacional para comprovar a divergência jurisprudencial, vejamos:

(...) DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO DIES A QUO NO CASO CONCRETO. De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, § 4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação nos quais haja pagamento antecipado em relação aos fatos geradores considerados lançamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. Na ausência de pagamentos relativos ao fato gerador em discussão, é de ser aplicada esta última regra. (...)

Portanto, com a devida vênia, temos que a tese utilizada no r. acórdão ora recorrido para reconhecer a decadência das competências 05, 06 e 07/2004, choca-se com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e com os precedentes deste Conselho, não podendo se admitir que os pagamentos realizados em algumas competências possam abranger as competências nas quais não houve antecipação do pagamento, pois se originam de fatos geradores distintos.

Não bastasse, viola frontalmente o entendimento da Súmula CARF nº 99, a qual expressamente estabelece que **o pagamento antecipado caracteriza-se pelo recolhimento de valor na competência do fato gerador**, vejamos:

***Súmula CARF nº 99:** Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Por conseguinte, considerando que os fatos geradores devem ser considerados de forma isolada e que, *in casu*, não houve antecipação de pagamento nem declaração do contribuinte nas competências de 02/2003 a 06/2003, o prazo decadencial deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.

Com relação à multa aplicável no caso em tela, deve-se levar em consideração a lei vigente à época da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144, do CTN, ou “a lei que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática”, conforme disposto no art. 106, do CTN.

Haja vista que à época inexistia a figura da multa de ofício do art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, a qual foi criada pela Medida Provisória nº 449/2008, e que o art. 61, da Lei nº 9.430/96, veio a instituir penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador, correto foi o entendimento do r. acórdão quanto à aplicação do princípio da retroatividade benigna no caso em tela.

Desta forma, deve ser mantida a r. decisão no que tange à aplicação da multa mais benéfica, qual seja, de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do art. 61, da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda para restabelecer o crédito tributário com relação às competências 02/2003 a 06/2003.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Patrícia da Silva - Relatora

Voto Vencedor

Com a devida vênia à posição da relatora quanto ao mérito recursal e ao entendimento esposado no recorrido relativo à matéria, ousou discordar.

Note-se permanecer em litígio, quanto ao mérito, no caso sob análise, somente o recálculo mais benéfico de multa perpetrado pela autoridade julgadora recorrida, que optou, quanto à matéria de mérito, por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para determinar o recálculo do valor da multa de mora, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 35, caput, da Lei nº 8.212, de 1991, já na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009 (art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996).

Entendo a propósito que, em verdade, o referido art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, regravava, anteriormente à sua alteração promovida pela MP nº 449, de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 2009), duas multas de natureza diferenciada, a saber: a) em seu inciso I, o dispositivo regulamentava a aplicação de multa de natureza moratória, decorrente do recolhimento efetuado pelo contribuinte a destempo, sem qualquer procedimento de ofício da autoridade tributária e mantida aqui a espontaneidade do contribuinte; b) em seu inciso II, o referido art. 35 estabelecia a aplicação de multa para o caso de lavratura de Notificação de Lançamento pela autoridade fiscalizadora, neste caso se tratando, aqui, de multa de ofício.

Ainda, de se notar a possibilidade de aplicação, já anteriormente à edição da MP nº 449, de outras espécies de multa (também de ofício), quando da constatação, também em sede de ação fiscal, de descumprimento das obrigações acessórias, na forma preconizada pelos §§4º. e 5º. do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, convertendo-se, nesta hipótese, a obrigação acessória em principal.

Cedico em meu entendimento que, o que se passou a ter, agora a partir do advento da MP nº 449, de 2008, foi a existência de um dispositivo único a reger a aplicação das multas aplicáveis em sede de ação fiscal, abrangendo tanto a constatação, através de procedimento de ofício, de falta de pagamento, como a de falta de declaração (ou de declaração a menor) em GFIP de fatos geradores ocorridos/contribuições devidas, a saber, o art. 35-A daquela mesma Lei nº 8.212, de 1991, acrescentado pela referida MP.

Este também é o entendimento majoritário esposado por esta Câmara Superior, conforme excertos dos seguintes votos constantes dos Acórdãos CSRF 9.202-003.070 e 9.202-003.386, os quais se adotam, aqui, como razões de decidir.

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.

(...)”

Acórdão 9.202-003.386 – Voto do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira

Santos

"(...)

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

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

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da antiga “multa de mora” estabelecida pela anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, agora referida pela nova redação dada ao mesmo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 2009 e que, note-se, pressupõe a espontaneidade, inaplicável à situação fática em tela.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991 (repetindo-se, indevidamente denominada como “multa de mora”, nos casos de lançamento por força de ação fiscal), quando somada à multa aplicada no âmbito dos AIs conexos, lavrados de ofício por descumprimento de obrigação acessória (na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

No caso sob análise, verifico que permanece em litígio, quanto à aplicação da retroatividade benéfica a multa aplicada aos débitos cujos fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP nº 449, de 2008, constante do AI 37.199.912-0 (débitos de obrigação principal)..

Assim, aplicando-se o entendimento aqui adotado, agora ao caso sob análise, entendo que, para todos os débitos cujos fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP nº 449, de 2008, deva-se, limitar a soma das penalidades aplicáveis à cada competência a título de descumprimento de obrigação principal e de obrigação acessória, esta última referente ao preconizado no art. 32, IV, §4º. e 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, ao percentual de 75% dos valores devidos a título de obrigação principal, aplicando-se assim a incidência do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, sem que se deva falar em comparação segregada de multa para qualquer auto de obrigação principal, consoante proposto pelo vergastado.

Este percentual é o limite atual para sanções pecuniárias, decorrente de lançamento de ofício, quando de falta de declaração ou de declaração inexata, conforme previsto no art. 44, I 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 da norma, caso benéfica, em plena consonância, inclusive, com a sistemática posteriormente estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010.

Processo nº 12898.000093/2008-60
Acórdão n.º **9202-003.714**

CSRF-T2
Fl. 1.325

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, a fim de determinar que a análise da norma mais benéfica aplicável ao caso seja verificada em cotejo com a incidência do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Heitor de Souza Lima Junior – Conselheiro

CÓPIA