



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

Processo nº 13826.000201/2007-20
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.489 – 2ª Turma
Sessão de 24 de maio de 2017
Matéria Retroatividade Benigna
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado IRMÃOS MURARO LTDA - EPP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 28/02/2007

AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N° 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N° 11.941/2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes,

Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial do Procurador interposto contra o Acórdão nº 2803002.974, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 28/02/2007

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
LANÇAMENTO.NULIDADE. INOCORRÊNCIA.
FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO.*

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme disposição contida no art. 142 do CTN.

Não se considera o lançamento com equivocados fundamentos quando os dispositivos ou normas que serviram para enquadramento estavam inseridos, portanto, válidas, no sistema jurídico vigente, inclusive se forem observadas as disposições do art. 142 do CTN e do art. 10 do Dec. nº 70.235/72 e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto.

Um dos elementos básicos que deve constar do Auto de Infração é a clara capitulação da legislação que deu origem ao valor da autuação.

O Código Tributário Nacional CTN preceitua no art. 142, que cumpre à autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

DECADÊNCIA.

Ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado. As edições da Súmula Vinculante nº 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal STF e da Lei Complementar nº 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I , “a” determinaram que são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

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.

MULTA. A multa aplicada no lançamento é a que constava da lei na ocorrência do fato gerador.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplicase retroativamente a legislação mais benéfica aos atos e fatos não definitivamente julgados.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Na origem, trata-se de impugnação (e-fls. 152/202) contra o Auto de Infração nº 37.074.361-0, lavrado em 29/05/2007, que tem por objeto contribuições sociais dos segurados empregados e dos segurados contribuintes individuais, destinadas à Seguridade Social, arrecadadas pelo empregador mediante desconto incidente sobre a respectiva remuneração e não integralmente repassadas na época própria à Seguridade Social.

O acórdão nº 18-8.862 da DRJ julgou procedente o lançamento, mantendo o integralmente (e-fls. 216/222).

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 231/292) arguindo, em síntese, que:

a) tratase de lançamento nulo, não podendo a pretensão fiscal prosperar, pois, o entendimento do Agente Fiscal autuante, busca aniquilar a hierarquia das Leis, porque foi fundamentado nos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, considerados inconstitucionais, quando deveria observar a prescrição estatuída nos arts. 173 e 174 do CTN, o que também deveria ser observado pelo julgador de primeira instância (fls. 236 e 242).

b) pelas razões anteriormente expostas, verificase que um ato administrativo praticado em desconformidade com as prescrições em seu procedimento formativo deve ser nulo e afastado seus efeitos principais e secundários (fl. 272).

c) a multa é exorbitante, pois não observa o princípio da proporcionalidade, justificandose ou associando para tanto o direito constitucional da propriedade, na medida em que “temse aí o direito de propriedade do cidadão, de um lado, direito do Estado ao tributo, de outro. Estes direitos confluem para a formação de um outro direito fundamental: o não confisco (fl.282)”. Isto porque “As sanções devem ser proporcionais ao valor do tributo. Este é o valor que deve ser a sua base de cálculo e não o valor de base de cálculo do tributo, como o valor da operação” (fl.286).

d) por fim pugna pela procedência do presente recurso voluntário para que seja anulado o acórdão recorrido, restabelecendo o necessário ajustamento da Notificação de Lançamento de Débitos (NFLD).

O recurso foi parcialmente provido, por maioria de votos, para que seja: a) decotado do lançamento os valores atingidos pela decadência, relativamente às competências 10/2000, 11/2000, 03/2001 a 06/2001, 08/2001, 09/2001, 01/2002, 02/2002. b) a multa seja aplicada nos moldes do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na redação anterior a MP nº 449/2008, devendo a progressão da multa ser limitada ao que determina o artigo 35A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela MP nº 449/2008 convertida na Lei nº 11.941/2009, tudo a depender da época do pagamento, parcelamento ou execução (e-fls. 384/400).

Contra a referida decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial alegando que o acórdão contrariou precedentes deste Conselho (e-fls. 405/437), apontando como paradigma os Acórdãos nº 2301-00.283 e nº 2401-00.120.

Ao final, requer a reforma do julgado no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941/2009), em detrimento do art. 35-A, também da Lei nº 8.212/91, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Em sede de exame de admissibilidade foi dado seguimento ao recurso para rediscussão da multa a ser aplicada no período lançado (e-fls. 478/483).

Nas contrarrazões recursais, o contribuinte requer o não provimento do Recurso Especial do Procurador por entender que a “decisão recorrida aplicou de forma correta, nesse particular, a legislação vigente, considerando como aplicável ao caso a multa do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, limitada a 75%” (e-fls. 488/491).

É o relatório.

Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Na interposição do presente recurso, foram observados os pressupostos gerais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A lide tem como objeto a multa a ser aplicada no descumprimento de obrigações principais e obrigações acessórias previdenciárias, cujos fatos geradores ocorreram antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008.

Antes de analisar o debate em questão, importante tecer algumas considerações sobre a sistemática da Lei nº 8.212/91 no tocante à penalidade pelo descumprimento das obrigações (principais e acessórias) sob a ótica do princípio da retroatividade benigna.

Como se sabe, a MP nº 449/2008 trouxe relevantes alterações na sistemática das multas aplicáveis. Antes de sua entrada em vigor, o descumprimento das obrigações principais era penalizado da seguinte forma: - As obrigações declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, eram sancionadas com multa variável entre 8% a 20%, de acordo com o art. 35, I, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008); - As obrigações que não tinham sequer sido lançadas em GFIP, cujos lançamentos se deram de ofício pela autoridade fiscal, eram

punidas com a multa variável entre 24% a 50%, nos termos do art. 35, II, da mesma Lei. Caso os créditos fossem incluídos em dívida ativa, a multa aplicável era de 60% a 100%, conforme o inciso III.

Em que pese ambas as multas serem denominadas de “multa de mora”, os percentuais diferenciavam-se pela existência de uma prévia declaração do tributo ou pelo lançamento de ofício.

A nova sistemática trazida pela MP nº 449/2008 estabeleceu uma distinção mais visível entre as multas, denominando de multa de mora a multa incidente sobre as obrigações já declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, e de multa de ofício as obrigações lançadas de ofício pela autoridade fiscal, objetivando abrandar a multa de mora e aplicar uma penalidade mais severa às obrigações lançadas de ofício.

Desta forma, a multa pelo pagamento em atraso das obrigações já declaradas (anteriormente prevista no art. 35, I) passou a ser de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do atual art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, que faz remissão ao art. 61, da Lei nº 9.430/96. Já para as obrigações lançadas de ofício, a multa (antes prevista no art. 35, II) passou a ser fixa, de 75%, nos termos do art. 35-A, da mesma Lei, que faz remissão ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Quanto às obrigações acessórias, o descumprimento das obrigações era penalizado com as multas previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91. A MP nº 449/2009 revogou os referidos dispositivos, instituindo a multa do art. 32-A, da mesma Lei, que é de “R\$ 20,00 (vinte reais) para o grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas” e “de 2% ao mês calendário ou fração incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento)”.

Como se observa, em determinados pontos a nova sistemática foi mais benéfica ao contribuinte, mas em outros estabeleceu multa mais severa. Assim, para o cálculo das multas incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008, mas realizado após 12/2008, deve-se levar em conta o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, do CTN.

Assim, sob a ótica do referido princípio, as multas de fatos geradores ocorridos antes de 03/12/2008, mas aplicadas posteriormente a essa data, devem ser calculadas **comparando a legislação anterior com a atual**, isto porque a Lei nº 8.212/91 é clara ao estabelecer penalidades distintas para o descumprimento das obrigações principais declaradas e pagas em atraso (multa de mora do art. 35, *caput*), para as obrigações principais lançadas de ofício (multa de ofício do art. 35-A) e para o descumprimento de obrigações acessórias (multa do art. 32-A).

Todavia, a Receita Federal vem adotando posicionamento no sentido da aplicação de uma **multa única** quando houver descumprimento de obrigações principais e acessórias, por entender ser a sistemática mais favorável ao contribuinte, em virtude da proibição do *bis in idem*.

Desta forma, para o cálculo das multas por descumprimento das obrigações previdenciárias, o Fisco vem adotando a seguinte sistemática, de acordo com o art. 476-A, da Instrução Normativa RFB 971/2009, vejamos:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

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 (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

Observa-se, portanto, que ao instituir uma **multa única**, deixa-se de estipular qualquer comparação entre os dispositivos anteriores e atuais da Lei nº 8.212/91, considerando-se viável a aplicação da multa de ofício de forma generalizada.

Em julgados anteriores, vinha adotando o posicionamento de que, em respeito ao art. 106, do CTN, na execução do julgado a autoridade fiscal deverá verificar a situação mais benéfica ao contribuinte a partir da comparação entre as multas anteriormente previstas nos arts. 35, I e II, e 32, com as multas atuais dos arts. 35, *caput*, 35-A e 32-A, de acordo com a natureza da infração cometida.

Isto porque, entendo que não é possível admitir que a penalidade por descumprimento de obrigação acessória seja estabelecida de uma forma quando aplicada de forma isolada e de forma distinta quando cumulada com multa referente à obrigação principal, pois não há previsão legal nesse sentido. À Receita Federal cabe implementar meios para recalcular os débitos de forma a aplicar a penalidade mais benéfica ao contribuinte, comparando os dispositivos da lei anterior ao atual, e não criar condições prejudiciais aos contribuintes.

Ressalvada minha tese sobre a questão, constata-se que o meu posicionamento diverge da posição deste colegiado, que em outros julgados tem se manifestado quase à unanimidade, não fosse o voto divergente da ora relatora, no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda, razão pela qual modifico o meu posicionamento para me adequar à jurisprudência deste Conselho.

Diante do exposto, **dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional**, para que seja reformado o acórdão recorrido na parte em que determinou a aplicação da multa prevista no art. 35 com redação original da Lei nº 8.212/91, permitindo que a Fazenda Nacional realize a aferição acerca da opção mais benéfica, nos moldes requeridos pela Recorrente, a saber:

- a soma das duas multas, aplicadas nos Autos de Infração de descumprimento de obrigações principais e acessórias; ou
- a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva