



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.003772/2010-74
Recurso Embargos
Acórdão nº 2201-005.546 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2019
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado GONCALVES DONZELLI COMERCIO E SERVICOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.

Constata a contradição apontada no acórdão embargado é de rigor o esclarecimento da questão controvertida com a finalidade de sanar o vício na decisão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada com a nova penalidade de 75% prevista para os casos de lançamento de ofício, a fim de que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte. Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os embargos formalizados pela Fazenda Nacional, em face do Acórdão nº 2803-001.970, de 22 de novembro de 2012, para, com efeitos infringentes, sanar o vício apontado nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu

Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Embargos de Declaração de fls. 1782/1784, opostos pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2803-001.970, de fls. 1770/1779, o qual deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, determinando a aplicação da retroatividade benigna para todos os lançamentos até a competência de 11/2008.

Para rememorar o caso, destaco que o presente processo tem por objeto os seguintes créditos tributários, conforme relatado no acórdão que julgou o Recurso Voluntário (fl. 1772):

1. - DEBCAD 37.309.286-5 (fls. 01): decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal. Lavrado por ter sido constatado que a autuada deixou de efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias a seu cargo incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa alíquota SAT/RAT (Lei 8.212/91, artigo 22, I e II) e sobre as remunerações dos contribuintes individuais (Lei 8.212/91, artigo 22, III), no montante de R\$ 162.795,67 (cento e sessenta e dois mil, setecentos e noventa e cinco reais e sessenta e sete centavos), incluindo o valor atualizado, juros e multa de mora.

2. - DEBCAD 37.309.287-3 (fls. 972) [e-fl. 1072]: decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal. Lavrado por ter sido constatado que a autuada deixou de efetuar o recolhimento das contribuições a seu cargo destinadas a outras entidades e fundos — Terceiros (Salário-Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, no montante de R\$ 36.356,62 (trinta e seis mil, trezentos e cinquenta e seis reais e sessenta e dois centavos), incluindo o valor atualizado, juros e multa de mora.

Os débitos se referem ao período de 01/2005 a 13/2008.

Verifico que em todas as competências do DEBCAD 37.309.286-5 (patronal) foi aplicada a multa de ofício de 75%, com base no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96), exceto nas competências 12/2008 e 13/2008 em que foi aplicada a multa qualificada de 150% (art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96).

De acordo com o Relatório Fiscal do DEBCAD 37.309.286-5 (patronal – fl. 628), em razão da nova forma de penalidade editada pela MP 449/2008 (que entrou em vigor em 12/2008), foi feita a comparação das multas relativas ao período de 01/2005 a 11/2008. Assim, para todo o período, foi aplicada a nova multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 por ser mais benéfica ao contribuinte. Por esta razão, não há lançamento de auto de infração CFL 68.

Para o DEBCAD 37.309.287-3 (terceiros), foi aplicada a multa de 24% nas competências de 01/2005 a 11/2008, sendo aplicada a mesma penalidade de 150% nas competências 12/2008 e 13/2008 (fl. 1137). Não há indicação de comparação entre as penalidades.

Quando da apreciação do caso, em 22/11/2012, esta Turma julgadora entendeu por dar parcial provimento ao recurso voluntário, conforme julgamento abaixo ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

EXCLUSÃO DO SIMPLES. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Creditos tributários (contribuições previdenciárias) constituídos por ofício em razão de exclusão do SIMPLES, por Ato Declaratório precluso, objetos de recurso apenas questionando tal fato não podem ser apreciados pela 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do CARF/MF, em razão de incompetência.

EXTRAPOLAMENTO DE PRAZO DE ENCERRAMENTO DE FISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Mandado de Procedimento Fiscal, instituído pelo Decreto n. 3.969/2001, é apenas um instrumento de natureza jurídica administrativo-gerencial, que não afeta o ato de lançamento lavrado posterior ao final do prazo de encerramento de fiscalização. Tanto que o MPF não tem o condão de interromper a decadência, como faz a ciência da NFLD que consubstancia o ato de lançamento do crédito tributário

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal diversas vezes, inclusive na forma da Súmula Vinculante n. 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme o modalidade de lançamento.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO EX OFFÍCIO. REDUÇÃO DE MULTA MORATÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E MORALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ART. 106, II, E 112, DO CTN. ALTERAÇÃO DO ART. 35, DA LEI N. 8.212/1991, PELA LEI N. 11.941/2009.

Em razão dos princípios da legalidade e moralidade da Administração Pública, e do disposto nos artigos 106, II, e 112, ambos do CTN, nos casos do lançamento com base em fatos geradores ocorridos anteriores à MP 449/2008, deverão ter multa calculada segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior à MP n 449/2008 e confirmada pela Lei 11.941/09, comparação deverá ser aos valores que constam na nova redação do mesmo artigo, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido Em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face deste acórdão, a Fazenda Nacional opôs os embargos de declaração alegando a existência de contradição, posto que o dispositivo da decisão e trechos do voto condutor determinaram a comparação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, com o art. 35-A da mesma Lei. Por outro lado, a ementa e a conclusão do voto determinaram a comparação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, com a nova redação do mesmo art. 35, dada pela Lei nº 11.941/2009.

Quando da análise de admissibilidade dos Embargos de Declaração (fls. 1817/1821), após constatar a sua tempestividade, o Presidente da Colenda 3ª Câmara da 2ª Seção

de Julgamento do CARF os acolheu, determinando nova distribuição, uma vez que a turma que julgou o acórdão não mais existe, nos seguintes termos:

Diante do exposto, com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, ACOLHO os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, para correção da contradição apontada, mediante a prolação de um novo acórdão.

Uma vez que a turma prolatora do acórdão embargado não mais existe, encaminhe-se o processo à Dipro, para proceder a novo sorteio para relatoria e futura inclusão em pauta de julgamento no âmbito da 2ª Seção de Julgamento do CARF.

Em novo sorteio, estes autos foram redistribuídos para minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

Os embargos de declaração são tempestivos.

Conforme fundamentos expostos na decisão de admissibilidade de fls. 1817/1821, houve contradição no acórdão embargado posto que o dispositivo da decisão determinou a comparação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, com o art. 35-A da mesma lei, ao passo em que a ementa e a conclusão do voto determinaram a comparação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, com a nova redação do mesmo art. 35, dada pela Lei nº 11.941/2009.

Sendo assim, há nítida contradição no caso, que deve ser sanada.

DA RETROATIVIDADE BENÉFICA

Esclarecimento quanto às multas antes e depois da MP 449/2008

Como cediço, o art. 106, II, “c” do CTN estipulou que a Lei se aplicará a fatos pretéritos quando lhe comine penalidade menos severa do que aquela prevista na lei vigente no tempo da prática do ato:

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.

Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições previdenciárias (obrigação principal), antes da Lei nº 11.941/2009, eram aplicadas ao contribuinte a multa de

mora da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 mais a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, §5º, da mesma Lei nº 8.212/91 (CFL 68):

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

(...)

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

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:

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:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Importante observar que a Lei nº 11.941/2009 (conversão da MP 449/2008) revogou o § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, assim como promoveu importantes alterações na redação do art. 35. Além disso, incluiu os arts. 32-A e 35-A à Lei nº 8.212/91:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) 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), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

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, 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 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.

Assim, para os casos de lançamento de ofício de obrigação principal, após a Lei nº 11.941/2009, a multa aplicada passou a ser apenas aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 35-A da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 9.430/96

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;

Com isso, a multa que passou a ser regida pelo art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 trata apenas da não apresentação da GFIP ou da sua apresentação com incorreções ou omissões, porém sem o lançamento de ofício de obrigação principal. Ou seja, a multa do art. 32-A é aplicada de forma isolada somente pelo descumprimento da obrigação acessória, sem estar atrelada a qualquer descumprimento/recolhimento de obrigação principal.

Ademais, a multa que passou a ser regida pelo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (nova redação) é a multa de mora decorrente do mero atraso no pagamento de débito já declarado/constituído pelo próprio contribuinte, sem envolver lançamento de ofício promovido pela autoridade fiscal. Para os lançamentos de ofício, esta multa de mora é substituída pela multa do art. 35-A.

Situação dos Autos

Em princípio, por se tratar de lançamento de ofício de obrigação principal, afasta-se, de pronto, a aplicação do art. 32-A e do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (com redação após MP 449/2008), pois, como exposto, referidos dispositivos não são aplicáveis aos casos de lançamento de ofício de obrigação principal, que é o caso.

DEBCAD 37.309.286-5 (patronal)

No presente caso, dispõe o relatório fiscal DEBCAD 37.309.286-5 (patronal), à fl. 628, que a autoridade fiscalizadora não lançou a multa anteriormente prevista no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, entendendo ser mais benéfico lançar a multa de ofício de 75%, prevista na nova redação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, a conferir:

9 - DAS PENALIDADES (Multas)

9.1 - Informamos que embora os fatos geradores de contribuições previdenciárias que serviram de base para o presente lançamento se refiram às competências anteriores à vigência da MP 449/2008 e que depois de efetuada a comparação das multas [(multa mora do Inciso I do art. 35 da Lei 8.212/91 - 24%) + (multa prevista no § 5º do art. 32 da Lei 8.212/91 - CFL 68) com a (multa de ofício estabelecida pelo inciso I do art. 44 da Lei 9430/96-75%)] apurou-se que a legislação atual é mais benéfica ao contribuinte. Ao presente lançamento, portanto, está sendo aplicada a multa de ofício para o período de 01/2005 a 11/2008, prevista no Art. 44 da Lei 9.430 de 1996, previsto no Art. 35^A da Lei 8.212/91, em cumprimento ao Art. 106 do CTN - Código Tributário Nacional, por tratar-se de penalidade mais benéfica ao contribuinte.

9.2 - Para as competências de 12/2008 e 13/2008, está sendo aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme Art. 35A, da Lei 8.212/91, acrescentado pela MP 449 de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941 de 27/05/2009, aplicando-se o disposto no Art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Pois bem, a autoridade lançadora já mencionou ter feito a comparação das multas quando da lavratura do auto. Neste caso, faz-se necessário mencionar como deve ser feita a verificação da retroatividade benigna (quando há lançamento de ofício da obrigação principal), a fim de deixar claro e sanar a contradição verificada no acórdão embargado.

Na hipótese de lançamento de ofício da obrigação principal, como é o presente caso, a retroatividade benigna enseja a comparação das seguintes penalidades:

- a nova multa de 75% sobre o valor do principal devido; ou
- a multa de mora do antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 sobre o valor do principal devido + a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, conforme antiga redação do art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/91 (CFL 68).

O menor valor de penalidade dentre as duas hipóteses acima citadas é o que deve prevalecer para ser cobrado do contribuinte.

Sobre o caso, cito a Súmula CARF nº 119:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, **a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%**, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Tal Súmula está em conformidade com o que determina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

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:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 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.

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

Como pontuado acima, referida comparação já foi feita quando do lançamento do crédito tributário, conforme consta no item 9 do Relatório Fiscal (fl. 628), tendo a autoridade fiscalizadora verificado ser mais benigno ao contribuinte à aplicação da multa de 75% para todo período entre 01/2005 até 11/2008.

Nada impede que uma nova comparação seja constantemente realizada pela unidade preparadora, nos moldes do acima exposto. Contudo, entendo que referida comparação levará sempre ao mesmo resultado, pois se a comparação da penalidade anterior (abrangida pela CFL 68, que é fixa + a multa de mora de 24%) com a nova penalidade do art. 35-A (75%) resultou na constatação de que esta última é mais benéfica, então jamais a penalidade anterior passará a ser mais benéfica, pois, como sabido, a multa de mora anterior do art. 35 era majorada ao longo do tempo (dispositivo já transcrito acima).

Para esclarecer, o percentual da multa de mora foi calculado em 24% quando do lançamento com base no art. 35, II, "a" (redação anterior MP 449/2008). Na situação atual do processo, esta multa não mais seria de 24%, mas sim de 50%, como prevê o art. 35, II, "d" (redação anterior MP 449/2008), pois já está em fase de pós-julgamento pela 2ª instância.

Sendo assim, se a penalidade anterior já era maior que a penalidade atual quando do lançamento, e ela só faz aumentar no decorrer do processo, então obviamente que a penalidade atual (75%) continuará sendo mais benéfica ao contribuinte.

Portanto, o acórdão embargado deve ser esclarecido para que a comparação da retroatividade benigna no DEBCAD 37.309.286-5 (patronal) siga a orientação acima, que foi exatamente como procedeu a autoridade lançadora.

DEBCAD 37.309.287-3 (terceiros)

O item 9 do relatório fiscal do DEBCAD 37.309.287-3 (terceiros), à fl. 1137, não trata da aplicação da retroatividade benigna para a comparação das multas antes e após a MP 449/2008.

Isto porque esta comparação neste caso é relativamente simples, já que a contribuição destinada a terceiros não é base de cálculo da antiga multa prevista no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 (CFL 68).

Portanto, a comparação se deu simplesmente entre a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (multa de 24%) com a redação atual do art. 35-A (multa de 75%); obviamente que a antiga penalidade foi mais benéfica.

Na situação atual do processo, esta multa não mais seria de 24%, mas sim de 50%, como prevê o art. 35, II, “d” (redação anterior MP 449/2008), pois já está em fase de pós-julgamento pela 2ª instância. Mesmo assim, a antiga penalidade seria menor do que a atual.

No entanto, esse fato não escusa a unidade preparadora de fazer novamente a comparação para aplicação da multa menos severa para o contribuinte quando da cobrança do crédito tributário. É que, como exposto, a redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/91 previa a aplicação da multa de mora em percentual progressivo ao longo do tempo até a execução fiscal do débito inscrito em dívida ativa, hipótese em que poderia alcançar 100% do valor da obrigação principal.

Assim, a antiga multa de mora do art. 35 pode atingir percentuais próximos (ou até superar) a multa de ofício de 75% estabelecida pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91. Sendo assim, é de rigor a comparação para fins de aplicação da penalidade menos severa ao contribuinte, em razão da retroatividade benigna.

Portanto, para as competências 01/2005 até 11/2008 do DEBCAD 37.309.287-3 (terceiros), a unidade preparadora deve sempre efetuar a comparação:

- (i) da nova multa de ofício de 75% sobre as obrigações principais, conforme art. 35-A da Lei nº 8.212/91; com
- (ii) a multa de mora de obrigações principais, calculada de acordo com o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com redação anterior à MP 449/2008.

Feita a comparação acima para as competências 01/2005 a 11/2008, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Por tais razões, entendo que deve ser sanada a contradição no acórdão embargado, nos termos acima apresentados.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, ACOLHO os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para sanar a contradição apontada pela Fazenda Nacional no Acórdão nº 2803-001.970, de 22/11/2012, e esclarecer em que termos a autoridade preparadora deve aplicar a retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim