



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

Processo nº 14098.000097/2007-16
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9902-003.189 – 2ª Turma
Sessão de 08 de maio de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TUT TRANSPORTES LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2005 a 28/02/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior (Relator), Pedro Anan Junior (suplente convocado) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício)

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Redatora-Designada

EDITADO EM: 08/09/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), 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, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

A Fazenda Nacional inconformada com o decidido no Acórdão n. 2403-00.292, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF em 01/12/2010 [fls. 287/297], interpôs Recurso Especial à CSRF, fls. 301/310, com fulcro no art. 67, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 256/2009. O acórdão recorrido apresenta a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006
PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – ALEGAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA –
NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO*

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo 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 DOU EM 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – INOBSERVÂNCIA DE PRECEITO FUNDAMENTAL À VALIDADE DO LANÇAMENTO – INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportam o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – PARCELAS SALARIAIS INTEGRANTES DE BASE DE CÁLCULO – RECONHECIMENTO PELO CONTRIBUINTE ATRAVÉS DE FOLHAS DE PAGAMENTO E OUTROS DOCUMENTOS POR ELES PREPARADOS.

O reconhecimento através de documento da própria empresa da natureza salarial das parcelas integrantes das remunerações aos segurados elide a discussão sobre incidência ou não da base de cálculo.

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – TAXA SELIC- APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a união decorrentes de tributos e contribuições administrados pela secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do sistema Especial de liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO – ACRÉSCIMOS LEGAIS – JUROS E MULTA DE MORA – ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 – RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA – ART. 106, II, C. CTN Até a edição da lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da lei 8.212/1991. A lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35- a, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroativo benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do relator, vencida nesta colenda turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, lei 8.212/91 c/c

art. 61, s 3º lei 9.430/1996) e da multa de ofício com base no art.35 – A lei 8.212/1991 c/c art. 44 lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. Acórdão nº 2403-00.292 – 3ª Turma Ordinária/4ª Câmara - Sessão de 01 de dezembro de 2010.

Segunda a Recorrente, o acórdão recorrido determinou a redução da multa imposta, por crer que deve ser aplicado retroativamente o art. 61, §2º da Lei n. 9.430/96, por essa a determinação da nova redação do art. 35, *caput*, da Lei n. 8.212/91, introduzido pela Lei n. 11.941/2009, conforme art. 106, II, “c”, do CTN.

Nesse ponto, entende que o aresto em comento diverge do paradigma que apresenta, o Acórdão n. 2402-00.233, cuja ementa será reduzida abaixo, *verbis*:

Período de apuração: 01/04/2005 a 28/02/2007

MULTA DE MORA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA - INOCORRÊNCIA

Havendo lançamento de ofício, não há que se aplicar as disposições contidas no § 2º do art. 61 da Lei nº 9430/1996. O princípio da retroatividade benigna só é aplicado se restar demonstrado que a legislação posterior é mais favorável ao sujeito passivo. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Destaca que a hipótese em análise nas decisões em comento são idênticas, pois nos dois casos o que se encontra em julgamento era exatamente NFLD de contribuições devidas à Seguridade Social, em que se discutiu acerca da retroatividade benigna, nos termo do art. 106 do CTN, em virtude das alterações promovidas pela Lei n.11.941/2009, no art. 35, da Lei n. 8.212/91.

Afirma que o paradigma firmou entendimento de que o art. 35 da Lei n. 8.212/91 deveria ser observado à luz da norma introduzida pela Lei n. 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44 da Lei n. 9.430/96.

Ressalta que no paradigma, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, §2º da Lei n. 9.430/96 foi rechaçada de forma expressa.

Argumenta que a tese encampada na decisão atacada não merece prevalecer, pois a forma de cálculo ali defendida somente poder ser utilizada no caso em que o contribuinte incorreu em mora e efetuou o recolhimento em atraso espontaneamente. Frisa que, na espécie, não houve recolhimento espontâneo do tributo devido, e sim lançamento de ofício, o que torna inarredável a aplicação das disposições específicas da legislação previdenciária.

Instado a se manifestar, o i. Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção decidiu pelo seguimento do Especial interposto [fls. 311-313].

Intimado do recurso, o contribuinte, inconformado com o decidido no Acórdão nº 240300.292, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF em 01/12/2010, interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por meio do Despacho n. 2400-076/2012-4ª Câmara, o i. Presidente da 4ª Câmara decidiu que o Especial interposto não preencheu os pressupostos de admissibilidade, não tendo sido, por consequência, admitido o seguimento:

Ciência do acórdão em 14/06/2011. Pedido apresentado em 13/07/2011, fora, portanto, do prazo de 15 (quinze) dias estabelecido no artigo 68 do RICARF. Todavia, o pedido foi apresentado dentro do prazo de 30 dias estabelecido no despacho de fls. 314, motivo pelo qual considero o recurso tempestivo.

Mediante análise dos autos, verifico que o pedido não foi devidamente instruído com cópias dos acórdãos indicados como paradigmas e/ou reprodução integral de suas ementas no corpo do recurso, nos moldes dos §§ 7º a 9º do artigo 67 do RICARF.

Na verdade, a recorrente sequer apresentou divergências entre o aresto atacado e outras decisões prolatadas no âmbito do CARF para análise, motivo pelo qual entendo que não estão presentes os requisitos para a interposição de recurso especial.

II – Da conclusão

Nos termos do art. 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nego seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

Diante da rejeição da admissibilidade do recurso especial de divergência, determino o envio dos presentes autos ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais para apreciação, a teor do disposto no art. 71 e parágrafos do RICARF.

Com arrimo no art. 71, do RICARF, o i. Presidente do CARF reexaminou a admissibilidade do Especial, tendo mantido a negativa de seguimento:

[...] Com base no art. 71 do RI-CARF, recepciono o recurso especial para reexame e passo a examiná-lo, juntamente com o despacho que lhe negou seguimento.

Verifica-se que, de fato, não há nos autos cópia de nenhum paradigma.

Ademais, não foi reproduzido no corpo do recurso o inteiro teor de nenhuma ementa de paradigma. Destarte, por não atender aos §§ 70 a 90 do artigo 67 do RI-CARF, o recurso especial de divergência não merece acolhida.

Assim, decido por manter totalmente o despacho do Presidente da Câmara, que negou seguimento ao recurso especial de divergência interposto.

Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cuiabá/MT para ciência da contribuinte e cumprimento do acórdão recorrido, pois, a teor do § 3º do art. 71 do RI-CARF,

o despacho do Presidente da CSRF que negar seguimento ao recurso especial definitivo, não cabendo mais recurso.

Registre-se que o sujeito passivo apresentou juntamente com o Especial contrarrazões, que, em síntese, reitera os argumentos expostos no acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatadas pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF as divergências suscitadas, conhecimento do Recurso Especial da Procuradoria e passo à análise das razões recursais.

Consoante explicitado alhures, ao analisar a demanda, a Turma recorrida entendeu por bem recalcular a multa de mora, com base na redação dada pela Lei n. 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei n. 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Segunda a Recorrente, o acórdão recorrido determinou a redução da multa imposta, por crer que deve ser aplicado retroativamente o art. 61, §2º da Lei n. 9.430/96, por essa a determinação da nova redação do art. 35, *caput*, da Lei n. 8.212/91, introduzido pela Lei n. 11.941/2009, conforme art. 106, II, “c”, do CTN.

Nesse ponto, entende que o aresto em comento diverge do paradigma que apresenta, o Acórdão n. 2402-00.233.

A fazer prevalecer seu entendimento, sustenta que o Acórdão encimado, ora adotado como paradigma, diverge do *decisum* guerreado, na medida em que, ao analisar notificação fiscal, determinou que o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, ao contrário do que restou assentado no decisório recorrido que impôs a limitação da multa de mora aplicada ao percentual de 20%, com esteio no artigo 61 da Lei nº 9.430/91, aplicado retroativamente à hipótese vertente.

Em defesa de sua pretensão, infere que o artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária.

Explicita a alteração legislativa ocorrida após a edição da MP nº 449/2008, bem como os casos de aplicação da multa de ofício e de mora, para concluir que na hipótese de lançamento ocorre a imputação da multa de ofício, enquanto a de mora somente se dá quando o contribuinte pretende fazer o pagamento espontâneo do tributo a destempo, sem que tenha ocorrido a autuação fiscal, o que deverá ser observado para as contribuições previdenciárias.

Neste sentido, assevera que apesar da denominação, a antiga multa de mora prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 tem natureza de multa de ofício, uma vez que aplicada somente nos casos de realização de lançamentos fiscais, não se podendo comparar com aquela penalidade inscrita no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que contempla a multa de mora para pagamento espontâneo fora do prazo legal.

Dessa forma, não se pode cogitar na aplicação retroativa do disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/96 para fins de limitar a multa de mora (de ofício) aplicada aos lançamentos previdenciários pretéritos à edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Não obstante as substanciosas alegações da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos autos, conjugada com a legislação de regência, conclui-se que o Acórdão recorrido, quanto à multa de mora, apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Em que pese à procedência da notificação em relação ao seu mérito, na forma decidida pelo Acórdão recorrido, mister destacar que posteriormente à ocorrência dos fatos geradores ora lançados fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova ordem na aplicação de multas de ofício e/ou acessória e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a consequente aplicação das multas constantes da Lei nº 9.430/96.

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória relaciona-se às prestações positivas ou negativas constantes da legislação de regência, de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou inédita fórmula de cálculo de aludidas multas que, em suma, vem sendo conduzida pelo Fisco, da seguinte forma:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32A da Lei nº 8.212/91; 2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá obedecer aos ditames do artigo 35A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%; Inobstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

Na hipótese dos autos, a fiscalização achou por bem aplicar a multa de mora insculpida no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e, bem assim, da lavratura da notificação fiscal, ou seja, antes das alterações na legislação promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

No entanto, com as novas modalidades de multas contempladas pela legislação hodierna, a multa de mora prescrita no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 deixou de existir, passando a dar lugar à multa de ofício estabelecida no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, o que fez florescer o entendimento de que a multa de mora aplicada em lançamentos pretéritos teriam que ser rechaçadas ou mesmo limitadas a 20%, na esteira da previsão contida no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Com mais especificidade, analisando a legislação previdenciária constata-se que a multa moratória achava-se regulamentada pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, que assim prescrevia:

*“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 9.528, de 10/12/97)***

*I para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento: **(Inciso e alíneas restabelecidas, com nova redação, pela Lei 9.528, de 10/12/97)***

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; **(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)***

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; **(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)***

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; **(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)***

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 26/11/99)***

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; **(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)***

*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 26/11/99)***

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 26/11/99)”

Entrementes, a Medida Provisória nº 449, de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em seu artigo 24, alterou a redação do dispositivo legal encimado, revogando, ainda, os seus incisos e parágrafos, passando a estabelecer o seguinte:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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. 35A.

Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

Por sua vez, os artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96, trazem em seu bojo as seguintes determinações:

“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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I prestar esclarecimentos; II apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto

de 1991; III apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Art. 61. 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.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Conforme se verifica da evolução da legislação acima transcrita, constata-se que, para as contribuições previdenciárias, as notificações fiscais eram lavradas com a exigência de multa de mora gradativa, dependendo da época em que fosse pago o tributo. Não havia, porém, a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados.

Em via, os débitos administrados pela Receita Federal do Brasil, anteriormente à unificação com a Previdência, se pagos em atraso estariam sujeitos à multa de mora, limitada a 20%, na forma do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No entanto, na hipótese de lançamento de ofício, aplicase a multa de ofício contemplada no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, deixando de se exigir a multa de mora do artigo 61 do mesmo Diploma Lega.

Em outras palavras, no que concerne as contribuições previdenciárias, antes da edição da Lei nº 11.941/2009, somente se exigiria multa de mora, que podia variar de acordo com a data do pagamento, não se cogitando em multa de ofício.

Por seu turno, na Receita Federal do Brasil a multa de mora só é exigida no pagamento a destempo, antes do lançamento de ofício, que, se ocorrer, sujeitará o contribuinte à multa de ofício, não mais a de mora.

Assim, a partir da edição da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a multa de mora exigida/lançada nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito – NFLD e/ou Autos de Infração de contribuições previdenciárias, como *in casu*, deixou de ter amparo legal, eis que aqueles Diplomas Legais determinaram que somente seria cobrada multa de mora, limitada a 20%, no caso de pagamento e, multa de ofício, na hipótese de lançamento.

Dessa forma, tendo a multa moratória encontrado limite legal, qual seja, 20% (vinte por cento), nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, por força da alteração introduzida pela Lei nº 11.941/2009, devem seus efeitos retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, por tratar-se de norma que comina penalidade mais branda, com base no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, in verbis:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/09/2

014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 16/09/2014 por MANOEL COELHO ARRUDA

JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/09/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 30/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“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 de sua prática.”

Observe-se que a multa de ofício, atualmente exigida no lançamento de ofício, não poderá ser aplicada retroativamente, tendo em vista não ser mais benéfica ao contribuinte, ao contrário do que ocorre com a multa de mora.

Neste sentido, aliás, impende transcrever os ensinamentos do doutrinador LEANDRO PAULSEN, que assim preleciona:

“Penalidade, inclusive multa moratória. A retroatividade abrange qualquer penalidade pelo descumprimento da legislação tributária, incluindo-se, nesta categoria, evidentemente, a multa moratória. Ou juros moratórios, por não terem caráter punitivo, não sofrem a incidência deste dispositivo.

Na nota acima, sob a rubrica Retroatividade da lei mais benigna, há ementas de acórdãos dando aplicação ao art. 106, II, c, do CTN em relação a multas moratórias.” (Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. 10 ed. Ver. Atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; a ESMAFE, 2008)

A propósito da matéria, não é demais citar outro excerto da obra de Leandro Paulsen, supratranscrita, corroborando a pretensão da contribuinte, senão vejamos:

“ – Multa moratória. Art. 61 da Lei 9.430/96. O percentual de multa moratória teve inúmeras variações ao longo do tempo.

Alternouse entre 20% e 30% e chegou até mesmo a 40% aplicada com suporte na Lei 8.218/91, tendo sido novamente reduzida para 30% pelo art. 84, III, c, da Lei nº 8.981/95 e para 20% novamente em razão da superveniência do art. 61 da Lei 9.430/96. Sempre que o percentual aplicado tenha sido superior a 20%, cabe reduzir a mesma a este percentual por força da lei superveniente em cumprimento ao art. 106, II, c, do CTN.”

(grifamos)

Na esteira desse entendimento, impõe-se manter a ordem legal no sentido de limitar a exigência de multa de mora no percentual de 20 % (vinte por cento), na forma do disposto no artigo 9.430/96, atualmente aplicada ao caso.

DISPOSITIVO

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Júnior

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Designada

Com a devida vênia, discordo do sempre bem articulado voto do Ilustre Conselheiro Relator, no que tange à eleição da penalidade a ser aplicada, no caso de NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, tendo em vista o descumprimento de obrigação principal. Para tanto, trago à colação o brilhante voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira, por concordar integralmente com os seus fundamentos, a seguir transcrito:

“Concordo com o acórdão recorrido a respeito da aplicabilidade do Art. 106 do 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.

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.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

Lei 8.212/1991:

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:

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).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Com a edição da Medida Provisória 449/2008 ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

Lei 8.212/1991:

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.

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício**, 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**.

Lei 8.212/1991:

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:**

(...)

II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento:**

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício**, 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 (escrever 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**. 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**. 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 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**), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício**).*

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.”

Resta complementar os argumentos expostos, que adoto como razões de decidir, esclarecendo que, independentemente da denominação que se dê à penalidade, há que se perquirir acerca do seu caráter material, e nesse sentido não há dúvida de que, mesmo na antiga redação do art.35 da Lei nº 8.212, de 1991, estavam ali descritos dois tipos de conduta, **apenados com duas espécies de multas: de mora e de ofício**. As primeiras, cobradas com o

tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas quando do pagamento por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Além disso, tanto os demais tributos como as contribuições previdenciárias têm seu regramento básico estabelecido pelo Código Tributário Nacional, que não só determina que a exigência tributária tem de ser formalizada por meio de lançamento, como também especifica as respectivas modalidades: lançamento por homologação, lançamento por declaração e lançamento de ofício. Cada uma dessas modalidades está ligada ao grau de colaboração verificado por parte do sujeito passivo.

No caso dos tributos e contribuições federais, foi adotado de forma genérica o lançamento por homologação, que atribui ao sujeito passivo o dever de calcular o valor devido e efetuar o seu recolhimento, independentemente de prévia ação por parte da Autoridade Administrativa. Por outro lado, se o sujeito passivo deixa de cumprir com essas obrigações, o Fisco pode exigir o tributo por meio de lançamento de ofício. Nesta sistemática, qualquer que seja o tributo ou contribuição, e independentemente da denominação atribuída ao lançamento, claramente são visualizadas duas formas de recolhimento fora do prazo estabelecido: aquele efetuado espontaneamente, passível de aplicação de multa de mora; e aquele efetuado por força de ação fiscal, aplicável aí a multa de ofício, mais onerosa.

Assim, embora a antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora” para as contribuições previdenciárias, não há dúvida de que os incisos componentes do dispositivo legal já continham a descrição das duas condutas tipificadas nos dispositivos legais que regulavam os demais tributos federais: pagamento espontâneo e pagamento efetuado por força de ação fiscal, conforme os ditames do CTN.

No caso dos autos, não há dúvida de que não se trata de recolhimento espontâneo, já que cobrado por força de NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, portanto a penalidade aplicada não pode ser comparada com a do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que pressupõe a espontaneidade, e sim com a do art. 44, da mesma lei, que trata dos procedimentos de ofício (art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991).

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para restabelecer a penalidade, nos termos em que figurou no lançamento, limitada ao percentual de 75% (limite atual).

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo