



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

Processo nº 14474.000180/2007-42
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.569 – 2ª Turma
Sessão de 29 de janeiro de 2015
Matéria Multa
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida SABANCO DE CURITIBA SERV DE ASSIST BANC

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/07/2004

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) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Eduardo de Souza Leão (suplente convocado), Gustavo Lian Haddad e Alexandre Naoki Nishioka. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior – Relator

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Redatora-Designada

EDITADO EM:06/03/2015

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Eduardo de Souza Leão (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (suplente convocada).

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão no 2403-00.387, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF em 10/02/2011 (fls. 240/250), interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, fls. 254/302, com fulcro no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria n.º 256, de 22/06/2009.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/02/2003 a 31/07/2004
PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO PROGRAMA DE INCENTIVO
PRÊMIO ATRAVÉS DE CARTÃO GRATIFICAÇÃO
REMUNERAÇÃO INCIDÊNCIA.*

A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de programa de incentivo, mesmo através de cartões de premiação, constitui gratificação e, portanto, tem natureza salarial e deve integrar o Salário-de-Contribuição.

*PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO ALEGAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA
NÃO APRECIACÃO 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. 26A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

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. 35A, 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 retroatividade 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 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35A, 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.

Seguem abaixo os acórdãos apontados pela PGFN como paradigmas:

Ac. n.2301-00283

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/10/1998 a 31/01/2004 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN. O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no

juízo proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991. Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização. JUROS CALCULADOS À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A cobrança de juros está prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, desse modo foi correta a aplicação do índice pela fiscalização federal. No sentido da aplicabilidade da taxa Selic, o Plenário do 2º Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula de nº 3.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. DOCUMENTO INFORMATIVO. A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores. Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto. Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação. O art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PARCELA PAGA EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. A parcela foi paga em desacordo com a lei, pois não houve participação do sindicato na negociação. A negativa do sindicato em participar, conforme descrito pelo recorrente, não tornou legítimo o instrumento realizado. Para solução do caso, se entendesse a empresa ou os trabalhadores ser mais benéfico o acordo de participação nos lucros proposto pelo recorrente deveria valer-se do disposto na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, além do que a própria Lei nº 10.101 em seu art. 4º prevê a forma de resolução de controvérsias relativas ao PLR.

Recurso Voluntário Negado.

Ac. 2401-00120

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/04/1999 a 31/12/2005 SALÁRIO INDIRETO. CARTÕES DE PREMIAÇÃO - PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. JUROS SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DECLARAÇÃO. VEDAÇÃO. DECADÊNCIA 1- De acordo com o artigo 34 da Lei nº 8212/91, as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal e lançamento, pagas com atraso ficam sujeitas aos juros

equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -SELIC incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. 2- A teor do disposto no art. 49 do Regimento Interno deste Conselho é vedado ao Conselho afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob o fundamento de inconstitucionalidade, sem que tenham sido assim declaradas pelos órgãos competentes. A matéria encontra-se sumulada, de acordo com a Súmula nº 2 do 2º Conselho de Contribuintes. 3- Tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. Termo inicial: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º). No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN 2-Nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 457, § 1º, da CLT, integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho. A verba paga pela empresa aos segurados empregados por intermédio de programa de incentivo, administrativo pela empresa INCENTIVE HOUSE é fato gerador de contribuição previdenciária. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Pretende a PGFN afastar a retroatividade benigna, nos termos do art. 106 do CTN, em virtude das alterações promovidas pela Lei 11941/09 no art. 35 da Lei 8212/91.

Assinala que, embora diante de situações semelhantes, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob fundamento de que o art. 35, caput da Lei 8212/91 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11941/09. Afirma que, como na atual redação há remissão ao art. 61 da Lei nº 9430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20%.

Pondera que os paradigmas, por outro lado, entenderam que o art. 35 da Lei nº 8212/91 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11941/09, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44 da Lei 9430/96.

Salienta que nos paradigmas a aplicação da retroatividade benigna na forma do art. 61, §2º da Lei 9430/96 foi rechaçada de forma expressa.

Ao final, requer o provimento do recurso.

Instado a se manifestar, o i. Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção do CARF resolveu dar seguimento ao REsp interposto:

[...] De fato, em situações semelhantes, os paradigmas aplicaram o art. 35-A, enquanto que a decisão recorrida aplicou o disposto no art. 35, caput, ambos da Lei nº 8212/91.

III — Da conclusão *Por todo o exposto, nos termos em que dispõe o art. 68 do RI-CARP, dou seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.*

Encaminhem-se os autos ao órgão de origem para que o contribuinte tome ciência deste despacho e, querendo, apresente contra-razões e recurso especial relativo à parte do acórdão que lhe foi desfavorável, como disposto no art. 69 do RI-CARF.

Intimado, o sujeito passivo manteve-se silente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade – recurso tempestivo e divergência confirmada e não reformada conheço do Recurso Especial e passo à análise de suas razões recursais.

Consoante explicitado alhures, ao analisar a demanda, a Turma recorrida entendeu por bem recalculer 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. 240200.233.

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 Legal.

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*

“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.

Alternou-se 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

Discordo do Ilustre Conselheiro Relator, no que tange à aplicação da retroatividade benigna, relativamente às multas pelo descumprimento de obrigação principal, exigidas por meio de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD.

Na decisão recorrida, determinou-se o recálculo da multa, com base na redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, ao artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

A Fazenda nacional, por sua vez, pede que eventual retroatividade benigna seja aferida comparando-se o dispositivo legal aplicado com o art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009.

A retroatividade benigna encontra-se efetivamente prevista no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), conforme a seguir:

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.

No presente caso, os fatos geradores ocorreram à luz de legislação posteriormente alterada, de sorte que a aferição acerca de eventual retroatividade benigna deve ser levada a cabo mediante comparação da redação original da Lei nº 8.212, de 1991, com a sua nova redação, conferida pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

Redação da Lei nº 8.212, de 1991, à época dos fatos geradores

“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 reparcèlement, 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 reparcèlement 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).

Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na 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.”

Confrontados os textos de lei, constata-se que, no caso do acórdão recorrido, comparou-se, para efeito de aplicação da retroatividade benigna, a multa que fora exigida por meio de NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, com a multa tipificada na nova redação do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, que não demanda lançamento de ofício, eis que se trata de simples mora.

Nesse passo, esclareça-se 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 descritas multas de mora e multas de ofício. As primeiras, cobradas com o tributo recolhido após o vencimento, porém 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.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a penalidade, nos termos em que figurou no lançamento, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a administração tributária deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa aplicada, na redação do art. 35, II, da Lei nº 8.212, de 1991, já revogado, ou a multa do art. 35-A, incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo