



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 14485.000679/2007-21
Recurso nº 153.369 Embargos
Acórdão nº 2402-01.231 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2010
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO
Embargante PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)
Interessado PIMENTEL CONSULTORES ASSOCIADOS LTDA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 30/06/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado pela extinto Conselho de Contribuintes, correto o manejo dos embargos de declaração visando sanar o vício apontado.

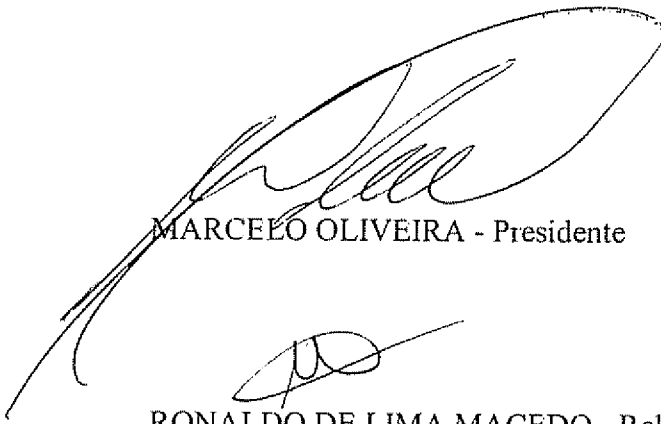
MULTA. GRAU RETROATIVIDADE MÉDIA DA NORMA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA TRIBUTÁRIA.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

EMBARGOS ACOLHIDOS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, 1) Por unanimidade de votos a) em acolher os embargos propostos, para rerratificar o acórdão proferido, nos termos do voto do Relator; b) em não conhecer do recurso de ofício, nos termos do voto do relator; c) em conhecer do recurso voluntário; d) em dar provimento parcial ao recurso voluntário, no mérito, para que o valor da multa seja recalculado, se mais benéfico à recorrente, de acordo com a nova redação do art. 52 da Lei nº 8.212/1991, redação dada pela Lei nº 11.941/2009, nos termos do voto do relator.



MARCELO OLIVEIRA - Presidente



RONALDO DE LIMA MACEDO - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Rogério de Lellis Pinto, Igor Araújo Soares e Nereu Miguel Ribeiro Domingues. Ausente o Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.



Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração (fls. 294 a 301), apresentados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), contra o Acórdão nº 2402-00.957 (fls. 288 a 291) da 2ª Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF.

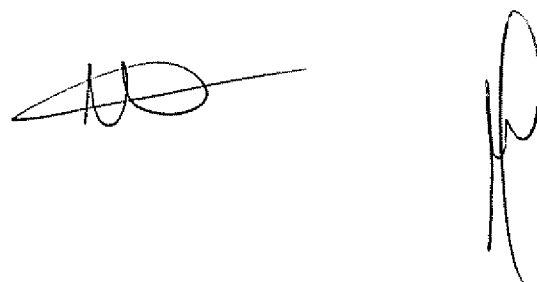
O Acórdão em questão deu provimento parcial ao recurso apresentado pela empresa Pimentel Consultores Associados Ltda para que, caso fosse mais favorável ao contribuinte, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória deveria ser recalculada nos termos da Lei nº 11.941/2009.

Segundo a PGFN, o acórdão teria:

1. deixado de mencionar qual seria o dispositivo da Lei nº 11.941/2009 que poderia retroagir de forma mais benéfica ao sujeito passivo. Além disso, isso ocasionou obscuridade, pois adota particularidade ora de uma legislação (art. 52, II, da Lei nº 8.212/1991), ora da novel alteração introduzida pela Lei nº 11.941/2009 que remete à aplicação do art. 32 da Lei nº 4.357/1964;
2. deixado de analisar recurso de ofício, fls. 118 e 119.

Além disso, a PGFN considera que a omissão apontada tem sua importância, ante o fato de que as leis devem ser aplicadas na sua integralidade, pois, de acordo com a renomada doutrina e jurisprudência, é vedada a conjugação de legislações, antiga e nova, apenas com o fim de favorecer o contribuinte.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS

Quanto à admissibilidade dos Embargos de Declaração propostos, entendo que há razão nos argumentos da PGFN, pelos motivos abaixo expostos.

O acórdão não analisou o recurso de ofício proposto, cometeu equívocos em sua redação, entrou em obscuridade quanto à aplicação do inciso II do art. 52 da Lei nº 8.212/1991 e não apontou o dispositivo legal que deveria ser utilizado no cálculo da multa.

De fato, ante as modificações trazidas pela Lei nº 11.941/2009, a sistemática para o cálculo de multa pelo descumprimento da obrigação tributária acessória previdenciária à época própria, no que tange ao disposto no art. 52 da Lei nº 8.212/1991, passou a ser regida pelos novos dispositivos à Lei nº 8.212/1991.

O decidido no acórdão em questão tem como base o art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN) e a forma geral como foi tratada a matéria pode vir a trazer dúvidas.

Assim, entendo que o acórdão embargado, da forma como tratou a matéria, não foi claro e, como consequência, o julgamento pode ser corrigido e aperfeiçoado.

Diante dos argumentos apresentados, manifesto-me pela necessidade de reforma do Acórdão nº 2402-00.957 (fls. 288 a 291).

ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS

Quanto ao RECURSO DE OFÍCIO, não há como conhecê-lo.

O valor para que as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorram de ofício ao Conselho foi alterado pelo Ministro de Estado da Fazenda, pela Portaria MF nº 3/2008, para valor superior ao que a decisão exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa (um milhão de reais).

Portaria MF 3/2008

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Fica revogada a Portaria MF nº 375, de 7 de dezembro de 2001.

Como, no presente processo, a exoneração do pagamento do tributo possui valor inferior ao determinado, não há como conhecer do recurso, eis que a Decisão-Notificação (DN) nº 21.425-4/003/2007 (fls. 118 e 119) retifica a multa aplicada no presente AI de R\$ 753.532,10 para R\$ 516.628,94.

Quanto ao RECURSO VOLUNTÁRIO, presentes todos os requisitos exigidos pela legislação, há como conhecê-lo.

MÉRITO

Esclarecemos que faremos apreciação dos Embargos de Declaração apenas com relação aos aspectos da omissão e obscuridade, consubstanciados na aplicação do princípio da retroatividade benigna tributária (grau de retroatividade média da norma), previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, eis que há de se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No que tange à multa aplicada, observa-se que a Lei nº 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infração relacionada à empresa que distribuir cota ou participação nos lucros a sócio cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento, estando em débito com a Seguridade Social.

Para melhor compreensão do conteúdo dos Embargos de Declaração, será feito um breve relato do lançamento fiscal.

O Relatório Fiscal da Infração (fls. 06 a 12) informa que a empresa, apesar de estar em débito com a Seguridade Social, distribuiu lucros a seus sócios quotistas nos exercícios de 2000 a 2005, conforme planilha anexa (fls. 13 a 14) e constatação pela auditoria fiscal nos Livros Diários de números 03, 05, 07, 08, 09, 10, 11, 12 e 13, apresentados.

Vale dizer que a multa aplicada teve amparo na lei vigente à época da autuação, nos termos do art. 144, *caput*, do CTN, que assim dispõe:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

No entanto, é importante observar que o dispositivo legal que embasou o lançamento – art. 52, inciso II, da Lei nº 8.212/1991 – foi revogado com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009. Com isso, esse art. 52 da Lei nº 8.212/1991 teve, em sua totalidade, nova redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Na data do lançamento fiscal pelo descumprimento da obrigação acessória ora analisada, o art. 52, parágrafo único, da Lei nº 8.212/1991 continha a seguinte regra para o cálculo da multa:

Art. 52. À empresa em débito para com a Seguridade Social é proibido:

I - distribuir bonificação ou dividendo a acionista;

II - dar ou atribuir cota ou participação nos lucros a sócio-cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento.

Parágrafo único. A infração do disposto neste artigo sujeita o responsável à multa de 50% (cinquenta por cento) das quantias que tiverem sido pagas ou creditadas a partir da data do evento, atualizadas na forma prevista no art. 34. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009) (g n)

Em sua nova redação, o art. 52 da Lei nº 8.212/1991 estabelece o seguinte:

Art. 52. Às empresas, enquanto estiverem em débito não garantido com a União, aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964.

O dispositivo aplicável, art. 32 da Lei nº 4.357/1964, versa o seguinte:

Art. 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

- a) distribuir ... (VETADO) ... quaisquer bonificações a seus acionistas;*
- b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos,*
- c) (VETADO).*

§ 1º A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta:

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e

II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias.

§ 2º A multa referida nos incisos I e II do § 1º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica (g n)

Observa-se que o dispositivo que agora rege o descumprimento da obrigação tributária acessória em tela, bem como a pena pelo seu descumprimento, fixa um limite à multa aplicada que, apesar de continuar correspondente a 50% das quantias distribuídas, fica limitada a 50% do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.

Em consonância com o princípio da retroatividade benigna tributária (grau de retroatividade média da norma), o Código Tributário Nacional dispõe no art. 106 as situações em que a lei pode ser aplicada retroativamente, *in verbis*:

Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (g.n.)

No caso em análise, trata-se de lançamento fiscal pelo descumprimento de obrigação acessória não definitivamente julgado no âmbito administrativo e a aplicação dessa multa enquadra-se perfeitamente no conceito de penalidade prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Cumpre salientar que a distribuição dos lucros indevida ocorreu nos exercícios de 2000 a 2005, conforme informou a auditoria fiscal na planilha anexa (fls. 13 a 14). Assim, entendo que o cálculo da multa aplicada deve levar em conta o crédito existente até o momento dos pagamentos efetuados.

Em decorrência do princípio da retroatividade benigna tributária – previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN –, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

Assim, é necessário recalcular o valor da multa, de acordo com o disciplinado na nova redação do art. 52 da Lei nº 8.212/1991, observando que, agora, a nova regra fixa um limite à multa aplicada que, apesar dela continuar correspondente a 50% das quantias distribuídas, fica limitada a 50% do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica. Posteriormente, verificar qual situação é mais favorável ao sujeito passivo: (i) o valor da multa aplicada na data lançamento fiscal ora analisado; ou (ii) o valor da multa aplicada com a nova redação do art. 52 da Lei nº 8.212/1991, redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Com o entendimento retromencionado, trata-se da aplicação do princípio da retroatividade tributária benigna (chamado também de grau de retroatividade média da norma) – previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN –, em que se verifica quando, ocorrendo sucessão de leis tributárias no tempo, o fato previsto como descumprimento da obrigação tributária acessória pelo contribuinte, bem com a sua multa pelo descumprimento, tenha sido praticado na vigência da lei anterior e o novel instrumento legislativo lhe seja mais vantajoso, favorecendo-o de qualquer modo. Com isso, para haver a aplicação do princípio da retroatividade tributária benigna – previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN – a lei mais favorável deverá ser obtida no caso concreto, aplicando-se a que lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática e, por consectário lógico, obtendo o resultado mais vantajoso ao contribuinte (teoria da ponderação concreta da norma – TAIPA DE CARVALHO, Américo A. Sucessão de leis penais. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2008. p. 246).

Entendo que, no conteúdo do Acórdão nº 2402-00.957 (fls. 288 a 291), não há contradição nem aplicação da combinação de leis tributárias (*lex tertia*), conforme entendimento registrado nos Embargos de Declaração de fls. 296 a 301.



A combinação de leis tributárias ocorreria se houvesse aplicação de alguns dispositivos, de forma isolada, de um diploma legal, e outro preceito de outro diploma legal, alterando por completo o seu espírito normativo, criando conteúdo diverso do previamente estabelecido pelo legislador (nesse sentido: HC 86.459/RJ, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, julgado em 05/12/2006 e MARQUES, José Frederico. Tratado de direito penal. Campinas: Bookseller, 1997. v.2, p. 256-257). Além disso, para aplicação da combinação de leis tributárias, o intérprete deverá aplicar a teoria da ponderação diferenciada, pela qual, considerada a complexidade de cada uma das leis em conflito no tempo e a relativa autonomia de cada uma das disposições, é preciso proceder-se ao confronto de cada uma das disposições de cada lei, podendo, portanto, acabar por se aplicar ao caso *sub judice* disposições de ambas as leis (TAIPA DE CARVALHO, Américo A. Sucessão de leis penais. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2008. p. 248).

No caso *sub judice*, verifica-se que, no conteúdo desse acórdão, ocorreu a aplicação do mesmo dispositivo legal – art. 52 da Lei nº 8.212/1991 – que apenas teve nova redação dada pela Lei nº 11.941/2009, em que foi aplicada a teoria da ponderação concreta da norma, nos termos da regra do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, e não a teoria da ponderação diferenciada, esta aplicável na combinação de leis tributárias sucessivas no tempo.

Nesse sentido, entendo que, na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica à recorrente, a fim de aplicá-la.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de **ACOLHER OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, RERRATIFICAR O ACÓRDÃO Nº 2402-00.957** (fls. 288 a 291) nos pontos discutidos: (i) **NÃO CONHECER** do recurso de ofício; e (ii) **CONHECER** do recurso voluntário e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que o valor da multa seja recalculado, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com a nova redação do art. 52 da Lei nº 8.212/1991, redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de setembro de 2010



RONALDO DE LIMA MACEDO - Relator





MINISTÉRIO DA FAZENDA
-CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO

Processo nº: 14485.000679/2007-21

Recurso nº: 153.369

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2402-01.231

Brasília, 29 de novembro de 2010


MARIA MADALENA SILVA
Chefe da Secretaria da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com Ciência
- ☐ Com Recurso Especial
- ☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional