ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15504.001280/2009-16

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

Processo nº	15504.001280/2009-16
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-002.746 – 2ª Turma**
Sessão de	11 de junho de 2013
Matéria	Aplicação de Penalidades - Retroatividade Benigna
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CONVENÇÃO BATISTA MINEIRA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

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, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto 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, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício)

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

EDITADO EM: 21/06/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de crédito tributário formalizado contra a Contribuinte interessada, compreendendo contribuições previdenciárias relativas à parte da empresa (20%) e ao financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho – Sat/Rat (1%), incidentes sobre remunerações de segurados empregados pagas no período de janeiro a dezembro de 2004. Segundo o relatório fiscal de fls. 16/17, a empresa, no período fiscalizado, recolheu apenas as contribuições descontadas dos segurados empregados por considerar-se beneficiária de isenção previdenciária. Foi aplicada a multa prevista no o artigo 35 da Lei 8.212, de 1991.

Em sessão plenária de 14/04/2011, foi julgado o Recurso Voluntário em nome do Contribuinte em epígrafe, prolatando-se o Acórdão 2403-000.499 (fls. 119 a 121), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra qüinqüenal da decadência do Código Tributário Nacional.

ISENÇÃO PATRONAL PREVIDENCIÁRIA

A isenção, conforme atesta o texto constitucional, só pode ser concedida mediante lei específica, no caso a vigente Lei n.º 8.212/91.

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

MULTA REDUÇÃO LEI MENOS SEVERA APLICAÇÃO RETROATIVA CTN, ART. 106

Tratando-se de crédito não definitivamente julgada, aplica-se o disposto no art. 106 do CTN que permite a redução da multa prevista na lei mais nova, por ser mais benéfica ao contribuinte, mesmo a fatos anteriores à legislação aplicada.

Recurso Voluntário Provido em Parte"

A decisão foi assim resumida:

"ACORDAM os membros Do Colegiado, Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso determinando o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Cientificada do acórdão em 10/06/2011 (fls. 122), a Fazenda Nacional interpôs, na mesma data, o Recurso Especial de fls. 125 a 168.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, por meio do Despacho 2400-360/2011, de 04/07/2011 (fls. 172 a 176).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos, em síntese:

- o artigo 35 da Lei n° 8.212, de 1991, na nova redação conferida pela MP n° 449/2008, convertida na Lei n° 11.941, de 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 n° 449 à legislação previdenciária;

- para a solução destes questionamentos, deve-se lembrar que 'não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum" (Grau, Eros Roberto. Ensaio e *Discurso* sobre a Interpretaçc5o/Aplicação do *Direito.* 2° edição. São Paulo: Melhoramentos, pág. 40);

- nesse contexto, impende considerar que a Lei n° 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP n° 449 de 2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais;

"Art. 35-A ***- Nos casos de lançamento de oficio relativos as contribuições referidas no art. 35****, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996".*

- o inciso I do art. 44 da Lei n° 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de oficio, serão aplicadas as seguintes multas:

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

> *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"*

- a redação do art. 35-A é clara: efetuado o lançamento de oficio das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei n° 8.212, de 1991, deverá ser aplicada a multa de oficio prevista no artigo 44 da Lei n° 9.430, de 1996;

- assim, à semelhança do que ocorre com os demais tributos federais, verificado que o contribuinte não realizou o pagamento ou o recolhimento do tributo devido e não declarou no documento próprio (GFIP) todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias (a respeito, ver as fls. 38/39 do Relatório Fiscal), cumpre à fiscalização realizar o lançamento de oficio e aplicar a respectiva multa (de oficio) prevista no artigo 44 da Lei n° 9.430, de 1996;

- por outro lado, como sói ocorrer com os demais tributos federais, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei n° 9.430, de 1996, ou seja, nas hipóteses em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de oficio, efetuado com esteio no art. 149 do CTN;

- assim, no lançamento de oficio, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata, é exigido, além do principal e dos juros moratórios, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de oficio;

- a multa de oficio será aplicada quando realizado o lançamento para a constituição do crédito tributário;

- a incidência da multa de mora, por sua vez, ficará reservada para aqueles casos nos quais o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou o recolhimento antes do procedimento de oficio (ou seja, espontaneamente – o que não foi o caso);

- essa mesma sistemática deverá ser aplicada às contribuições previdenciárias, em razão do advento da MP n° 449 de 2008, posteriormente convertida da Lei n° 11.941, de 2009;

- é o que se percebe pela simples leitura do art. 35-A da Lei n° 8.212, cuja literalidade se pede vênia para repisar:

> *"Art. 35-A - **Nos casos de lançamento de oficio relativos as contribuições referidas no art. 35**, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996".*

- logo, diante da redação explícita da norma, fica claro que, tratando-se de lançamento de oficio, considerando-se que não houve no caso a declaração de todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas (no presente caso concreto, repise-se não houve essa declaração em GFIP), nem o recolhimento ou pagamento do tributo devido, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996;

- a multa de mora, diante da novel sistemática, tanto no microssistema previdenciário, quanto de acordo com a disciplina da Lei n° 9.430 aplicável em relação aos demais tributos federais, não terá lugar nesse lançamento de oficio;

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

- a multa de mora e a multa de oficio são excludentes entre si, e deve prevalecer, na hipótese de lançamento de oficio, configurada a falta ou recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, a multa de oficio prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996, diante da literalidade do art. 35-A;

- nessa esteira, não há como se adotar outro entendimento sendo o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei n° 8.212, de 1991 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei n° 9.430, de 1996;

- logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade;

- como conclusão, para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei n° 8.212, de 1991 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS;

- aqui cabe consignar o que o paradigma deixou registrado sobre o tema:

> *"Quanto às alterações trazidas pela MP 449, a recorrente apresenta a tese de que com a nova redação dada ao art. 35 da Lei n° 8.212/1991, as contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, seriam acrescidas de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 1996.*
>
> *De acordo com o citado dispositivo, a limitação da multa se daria em 20% que é o percentual que a recorrente pretende que seja aplicado com a retroação benigna da lei.*
>
> *Ocorre que a MP 449, além de alterar o art. 35 da Lei n° 8.212/1991, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,*
>
> *"Art. 35-A - Nos casos de lançamento de oficio relativos as*
>
> *contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996".*
>
> *0 inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:*
>
> "*Art. 44. Nos casos de lançamento de oficio, 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.*
>
> ***A meu ver, a forma de cálculo que o contribuinte pretende que seja aplicada em seu favor é utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea.***

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

> ***Entretanto, se ocorreu o lançamento de oficio que é o presente caso, a multa devida seria de 75%, superior aos 50% previstos na antiga redação do art. 35 da Lei n° 8.212/1991, inciso II, alínea "d" que corresponde ao percentual devido após ciência do acórdão da segunda instância, porém anterior à inscrição em divida ativa.***
>
> *Assim, não há como retroagir, ainda que se considere a multa moratória como penalidade, pois a lei atual não é mais favorável ao contribuinte, pelo menos até essa instância."*

- a tese encampada pelo acórdão recorrido no sentido de que há retroatividade benigna em razão do advento da MP n° 449, de 2008 (convertida na Lei n° 11.941, de 2009) que conferiu nova redação ao art. 35 da Lei n° 8.212, de 1991, portanto, não merece prevalecer, pois a forma de cálculo ali defendida somente pode ser utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso espontaneamente;

- na espécie, não houve recolhimento espontâneo do tributo devido, houve isto sim, lançamento de oficio, logo, inarredável a aplicação das disposições específicas da legislação previdenciária;

- por pertinente, cabe trazer à baila voto do Il. Conselheiro Júlio César Vieira Gomes, proferido nos autos do processo administrativo n° 35464.003731/2003-95 (acórdão n° 2301-00.282) que corrobora, na parte abaixo transcrita, o entendimento ventilado no presente recurso, *verbis*:

> *"Comparando com o artigo 44 da Lei n°9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de oficio dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:*
>
> *(....)*
>
> *Outra diferença é que as multas do artigo 44 se justificam pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento / recolhimento / declaração; sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de oficio não é cumulativa com a multa de mora.*
>
> *(...)*
>
> *Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido.* ***As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas panes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei n° 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos as penalidades pecuniárias, que podem ser a multa de mora, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o paaamento/recolhimento antes do procedimento de oficio, ou a multa de oficio, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si.*** *Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos*

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

> *já realizados antes da MP n° 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias,* ***conceitualmente multa de oficio e pela sistemática anterior multa de mora****. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído****, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores 6 MP n° 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei n° 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de oficio.***

- por fim, cumpre voltar a atenção para o disposto na Instrução Normativa RFB n° 971 de 13/11/2009, sobre as regras a serem observadas em razão do advento da MP n° 449, de 2008 posteriormente convertida na Lei n° 11.941, de 2009;

- caso se entenda pela diversidade de natureza das multas, também não se poderia falar na espécie em retroatividade benigna entre a multa prevista no art. 35 da norma revogada e na novel redação emprestada ao mesmo dispositivo pela Lei n° 11.941;

- nessa linha de raciocínio, a NFLD em testilha deve ser mantida, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP n° 449/2008, atualmente convertida na Lei n° 11.941/2009.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e o provimento do recurso, reformando-se o acórdão recorrido, no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, caput, da Lei n° 8.212, de 1991 (na atual redação conferida pela Lei n° 11.941, de 2009), em detrimento do art. 35-A, também da Lei n° 8.212, de 1991, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei n° 8.212, de 1991.

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, e do despacho que lhe deu seguimento em 29/08/2011 (AR de fls. 179), o Contribuinte ofereceu, em 13/09/2011, o Recurso Especial de fls. 183 a 186, ao qual foi negado seguimento, conforme o Despacho 2400-501/2011, de 07/11/2011 (fls. 192), o que foi confirmado pelo Despacho de Reexame 2400 — 514R/2011 (fls. 193), e as Contra-Razões de fls. 187 a 190, contendo os seguintes argumentos, em resumo:

- não merece prosperar o recurso interposto pela Procuradoria, já que acertada a decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, no que tange à aplicação da Lei mais benéfica ao contribuinte;

- é regra em nosso ordenamento, acerca do reconhecimento da aplicação da lei mais benéfica ao contribuinte, em relação à penalidades;

- com o advento da Lei Federal n.° 11.941, de 2009, que converteu a Medida Provisória n° 449, de 2008, em lei, foi revogado o §5º do art. 32 da Lei Federal n.° 8.212, de 1991, conforme o inteiro teor do art. 79 da Lei Federal n° 11.941, de 2009;

- corroborando. com o entendimento aqui esposado, o colendo Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento:

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

TRIBUTÁRIO MULTA - REDUÇÃO - LEI MENOS SEVERA APLICAÇÃO:RETROATIVA - POSSIBILIDADE - CTN, ART. 106 - PRECEDENTES STJ. 1. É pacifico o entendimento desta Corte no sentido de que, tratando-se de execução não definitivamente julgada, aplica-se o disposto no art. 106 do CTN que permite a redução da multa prevista na lei mais nova, por ser mais benéfica ao contribuinte, mesmo a fatos anteriores à legislação aplicada. 2. Recurso especial não provido.(REsp 950143/ ES. Ministra ELIANA CALMON. SEGUNDA TURMA. Julgamento: 21/08/2008. Publicação: 26/09/2008)

TRIBUTÁRIO - LE1 MENOS SEVERA - APLICAÇÃO RETROATIVA - POSSIBILIDADE - REDUÇÃO DA MULTA DE 30% PARA 20%. 0 Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II letra "c" estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina punibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática. A lei não distingue entre multa moratória e punitiva. Tratando-se de execução não definitivamente julgada, pode a Lei n° 9.399/96 ser aplicada, sendo irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados.Embargos recebidos. (ERESP - 184642. Ministro Garcia Vieira. Primeira Seção. Julgamento: 26/05/1999. Publicação: 16/08/1999) TR1BUTARIO EXECUÇÃO FISCAL - MULTA - REDUÇÃO - APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI MENOS SEVERA - POSSIBILIDADE - CTN, ART. 106, II, "C" - PRECEDENTE STJ (ERESP N° 184.642/SP, D.J. DE 16.08.99).

- Tratando-se de execução fiscal não definitivamente julgada, a redução da multa estabelecida pela Lei Estadual n° 10.932/97, por ser mais benéfica, pode ser aplicada retroativamente como estabelece o art. 106, inc. II, letra "c".

- Entendimento pacífico da Eg. Corte Especial. – Recurso especial conhecido e provido. (RESP - 189694. Ministro Francisco Peçanha Martins. Segunda Turma. Julgamento: 06/02/2001. Publicação: 12/03/2001)

- portanto estamos diante de uma lei nova mais favorável ao contribuinte, sendo que o próprio sistema jurídico pátrio determina que nestas hipóteses seja aplicada a lei mais benéfica, mesmo que esta última tenha que retroagir;

- destarte, não merece reforma a decisão que determinou aplicação da Lei n° 11.941, de 2009, ao presente caso, devendo ser recalculada a multa aplicada à Recorrente.

Ao final, o Contribuinte pede que se reconheça seus argumentos e que não se dê provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se de Auto de Infração referente a contribuições previdenciárias, parte patronal, inclusive SAT. A empresa recolheu apenas a contribuições descontadas dos segurados, da qual já excluiu os valores referentes a salário maternidade e salário família, por entender ser entidade filantrópica . Foi aplicada a multa prevista no artigo 35 da Lei 8.212, de 1991.

Na decisão recorrida, determinou-se o recálculo da multa, com base na redação dada pela Lei 11.941, de 2009, ao artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

A Fazenda nacional, por sua vez, pede 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.

Diante da lide, trago à colação o brilhante voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira, por concordar integralmente com os seus fundamentos, a seguir transcritos:

> *"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:*

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

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) cinqüenta 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

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

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 cinqüenta 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. 35A. **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.***

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

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 (escriturar 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.*

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

> *Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo inciso 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 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.

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial, interposto pela 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 soma das multas de ofício aplicadas pelo descumprimento da obrigação acessória (redação antiga do art. 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212, de 1991), e pelo descumprimento da respectiva obrigação principal; ou

- se a multa prevista no art. 35-A, com a redação da Lei n° 11.941, de 2009 (75%).

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Documento de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de localização EP09.1020.11183.ELC7. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por AFONSO ANTONIO DA SILVA em 21/06/2013 10:52:33.

Documento autenticado digitalmente por AFONSO ANTONIO DA SILVA em 21/06/2013.

Documento assinado digitalmente por: HENRIQUE PINHEIRO TORRES em 01/07/2013 e MARIA HELENA COTTA CARDOZO em 21/06/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 09/10/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:
https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP09.1020.11183.ELC7

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
24232B68FD8AA8930A1CC59F8E6BA12672BEFAD1