ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15504.002891/2008-09

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

Processo nº	15504.002891/2008-09
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-005.093 – 2ª Turma**
Sessão de	13 de dezembro de 2016
Matéria	RETROATIVIDADE BENIGNA, NATUREZA DA MULTA, FATO GERADOR ANTERIOR A MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI 11.941/2009
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ARCAN LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/10/2005

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, 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.

Hipótese em que havendo lançamento apenas da obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei n° 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei n° 9.430/96.

Recurso Especial da Fazenda Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para cobrança de Contribuição Previdência decorrente de diferenças apuradas entre as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e Guias da Previdências Social - GPS. Conforme relatório fiscal de fls. 150 cobra-se o tributo incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e administradores, correspondentes às contribuições patronais da previdência social (empresa e RAT) e de Outras Entidades , apuradas no período de lançamento do crédito de 03/1999 a 10/2005.

Em sua impugnação o Contribuinte alegou decadência parcial do crédito tributário, necessidade de revisão do lançamento em razão de supostos créditos não compensados/considerados pela autoridade fiscal e subsidiariamente requereu a relevação multa com base no extinto art. 291, §1º do Decreto nº 3.048/99 - Regulamento da Previdência Social (RPS).

A então Delegacia de Julgamento da Secretaria de Receita Previdência julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento.

Recurso Voluntário de fls. 333/348 reiterando a tese de defesa.

Por meio do Acórdão 2403000.709, a 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho deu provimento parcial ao recurso, reconhecendo com base no art. 150,§4º do CTN a decadência dos fatos geradores anteriores a 07/2001, inclusive, e determinando o recálculo da multa de mora de acordo com a redação do artigo 35 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fazendo prevalecer a multa mais benéfica para o contribuinte.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial questionando o critério adotado na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Cientificado, o sujeito passivo não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

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

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea "a" do CTN, a seguir transcrito:

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de 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**. (grifos acrescidos)*

Apesar de não ter sido o entendimento inicial desta relatora, após exaustivos debates sobre o tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

> *AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.*
>
> *A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.*

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - 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. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

Assim, é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei n° 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei n° 9.430/96.

Para ilustrar o entendimento cito, os fundamentos do voto proferido pela Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no acórdão nº 9202-003.909, os quais adoto como razões de decidir:

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 da Lei nº 8.212, de 1991, à época dos fatos geradores, 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) 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 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 nº11.941, 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).

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. 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."*

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.*

Nesse sentido, para aplicação da retroatividade benigna com base no art. 106 do CTN, quando da execução do julgado deverá a autoridade preparadora comparar a multa do art. 35, II da Lei nº 8.212/91 (com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) e a 'nova' multa prevista no art. 35A a qual nos remete ao art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri