



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

Processo nº 16041.000149/2007-27
Recurso nº 260.281 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.324 – 2ª Turma
Sessão de 16 de setembro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA DOS TRANSPORTES DE CARGA EM GERAL DE LORENA E REGIÃO - COOPERLOR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2000 a 30/04/2006

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que *“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”* (Art. 62-A do anexo II).

O STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que *“o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação”* (Recurso Especial nº 973.733).

O termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se ao lançamento a legislação em vigor à data da ocorrência do fato gerador. 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 em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para confirmar a decadência declinada no acórdão recorrido e aplicar a multa lançada limitada ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Pedro Anan Junior (suplente convocado) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que negavam provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira e Maria Helena Cotta Cardozo.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 01/10/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face da Cooperativa dos Transportes de Carga de Lorena e Região, foi lavrada a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito de fls. 01/69, para cobrança de contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social pela parte patronal, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, contribuições destinadas a Terceiros e contribuições devidas por contribuintes individuais.

A Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, exarou o acórdão nº 2403-000.379, que se encontra às fls. 142/150 e cuja ementa é a seguinte:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2000 a 30/04/2006

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO FISCAL CONTRIBUIÇÕES. INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS SAT.

Ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado. As edições da Súmula Vinculante nº 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal STF e da Lei Complementar nº 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I, “a” determinaram que são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições a seu cargo, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais.

A contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (Seguro de Acidente do Trabalho) é devida nos termos da Lei no 8.212/91, de acordo com a atividade preponderante da empresa.

Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Turma, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso para acolher a preliminar de decadência, declarando, a impossibilidade de cobrança das contribuições apuradas até a competência de 05/2001, aplicando a regra decadencial expressa no § 4º, art. 150 do CTN por tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação. No mérito, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso, para determinar o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35, *caput*, da Lei 8.212/91, com prevalência da mais benéfica a contribuinte.

Intimada do acórdão em 04/05/2011 (fls. 151), a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 154/178), sustentando divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão n.º 2302-00.441, no tocante à decadência das contribuições sociais em razão da não antecipação do pagamento sobre as rubricas lançadas pela fiscalização e, sustentando a divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos n.º 2402.00.233 e 2301-00.283, no tocante à aplicação da multa requerendo seja determinada a aplicação da penalidade prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela lei 11.941/09, para fins da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II do CTN.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2400-348/2011, de 27/06/2011 (fls. 206/211).

Intimada sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Analiso a admissibilidade do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

O recurso foi interposto em razão da divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão nº 2302-00.441. O acórdão paradigma encontra-se assim ementado:

“CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2003 PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. ENTENDIMENTO DO STJ. ART. 150, PARÁGRAFO 4º DO CTN. DECADÊNCIA PARCIAL. O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n º 8.212 de 1991. Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n º 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN. As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

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 n º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n º 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. (...)”

No presente caso, o acórdão recorrido determinou, para fins de cômputo do prazo decadencial, a aplicação o §4º do art. 150 do CTN, tendo em vista tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, para o qual não foi identificada a existência de dolo, fraude ou simulação, sendo irrelevante a existência ou não do pagamento antecipado do tributo.

O paradigma colacionado, no entanto, manifesta o entendimento de que o início do prazo decadencial está intrinsecamente relacionado à existência ou não do pagamento antecipado pelo sujeito passivo sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, entendendo que, nas hipóteses de inexistência de pagamento a homologar sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, deveria ser aplicado o art. 173, inciso I, do CTN.

Entendo, portanto, comprovada a divergência.

Adicionalmente, em relação à aplicação da multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela lei 11.941/09, para fins da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II do CTN, foram apresentados como paradigmas os acórdãos nº 2402-00.233 e 2301-00.283, a seguir transcritos:

Acórdão nº 2402-00.233

“(…) MULTA DE MORA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA - INOCORRÊNCIA Havendo lançamento de ofício, não há que se aplicar as disposições contidas no § 2º do art. 61 da Lei nº 9430/1996. O princípio da retroatividade benigna só é aplicado se restar demonstrado que a legislação posterior é mais favorável ao sujeito passivo.”

Acórdão nº 2301-00.283

“(…)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 julgamento 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, ha 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. (...)”

Verifico, ainda, constar dos respectivos votos que integram os acórdãos paradigmas:

Acórdão nº 2402-00.233

“Quanto às alterações trazidas pela MP 449, a recorrente apresenta a tese de que com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 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 nº 8.212/1991, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos as contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”.

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

"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".

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.

Entretanto, se ocorreu o lançamento de ofício que é o presente caso, a multa devida seria de 75%, superior aos 50% previstos na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, inciso II, alínea "d" que corresponde ao percentual devido após ciência do acórdão da segunda instância, porém anterior à inscrição em dívida 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."

Acórdão nº 2301-00.283

"Quanto à possibilidade de retroatividade da multa prevista na Medida Provisória nº 449 de 2008 entendo que a mesma não se aplica.

A retroatividade benigna terá aplicação nas hipóteses de a situação gerada pelo ordenamento novel ser mais benéfica que a anterior. In casu, para lançamento de ofício a situação gerada por meio da Medida Provisória nº 449 impõe a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, ou seja a multa seria de 75%. A multa moratória prevista no art. 61 da Lei nº 9.430 somente se aplica para casos de recolhimento não incluídos em lançamento de ofício, o que não é o caso.

O fato de ser classificada como multa moratória ou de ofício é irrelevante, o que importa é o comparativo entre situações tendo como referência a nova legislação."

No presente caso, o acórdão recorrido determinou, para fins de cálculo de multa a ser aplicada em decorrência da retroatividade benigna, a comparação entre a multa aplicada no lançamento e a atual multa prevista no artigo 35, caput da Lei nº 8.212/1991 (conforme redação da Lei nº 11.941/2009), no percentual de 20%.

Os paradigmas colacionados, no entanto, determinaram que para fins de aplicação da retroatividade benigna fosse comparada a multa lançada com aquela prevista no novel artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, que, ao fazer remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, resulta na aplicação de penalidade de 75% do valor do tributo lançado.

Destarte, patente a divergência, razão pela qual conheço do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Decadência – Aplicação do artigo 173, I ou 150, §4º do CTN

No tocante à decadência, já manifestei entendimento em diversas oportunidades segundo o qual para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para efetuar o lançamento de tal tributo seria, em regra, o do art.150, §4º do CTN. Dessa forma, o prazo decadencial para o lançamento seria de cinco anos a contar do fato gerador, independentemente da existência de pagamento antecipado.

Ocorre que o Regimento Interno deste E. Conselho, a partir de alteração promovida pela Portaria MF n.º 586, de 22 de dezembro de 2010, introduziu no artigo 62-A do Anexo II dispositivo que determina, *in verbis*:

“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”

E o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar em 18/09/2009 o RESP nº 973.733 na sistemática de recursos repetitivos, nos termos do artigo 543-C do CPC, consolidou entendimento diverso no que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, considerando relevante a existência de antecipação do pagamento para a aplicação do art. 150, parágrafo 4º do CTN. O acórdão em questão encontra-se assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos

ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Com o advento da decisão acima referida, tem-se que nos casos em que não houve antecipação de pagamento deve este Colegiado aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, contar-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo este entendido, segundo a ementa acima, como o primeiro dia seguinte à ocorrência do fato imponible. Nos casos em que há recolhimento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o prazo inicia-se na data do fato gerador.

De fato, tenho entendido que o deslocamento da regra de contagem do prazo de decadência do artigo 150, §4º, para o artigo 173, I, ambos do CTN, requer a total ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias pelo contribuinte relativamente aos fatos geradores questionados.

No presente caso, da análise do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito é possível inferir que houve o recolhimento, ainda que parcial, das contribuições devidas pelo sujeito passivo (fls. 70/71), valor que foi inclusive deduzido da apuração do valor do crédito tributário lançado na autuação.

Com base no referido raciocínio aplica-se ao presente caso o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, sendo que o início da contagem do prazo de decadência dá-se com a ocorrência do fato gerador. Assim, considerando que a contribuinte foi cientificada do lançamento em 19/06/2006 (fls. 75), deve ser mantida a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/2001.

Verifico, por oportuno, que a Recorrente requer a correção de erro material constante no acórdão recorrido. Sustenta que o referido acórdão, ao tratar da data em que a contribuinte foi cientificada do lançamento, equivocadamente considerou a data como sendo 14/06/2006 quando o correto seria 19/06/2006 (fls. 75).

Considerando que o fato gerador no presente caso é mensal, o vício apontado pela Recorrente não interfere na conclusão acima quanto à decadência. Logo, verifico a existência do erro de grafia apontado pela Recorrente que, no entanto, não altera a conclusão do presente voto.

Multa – Retroatividade benigna

Discute-se, ainda a multa a ser aplicada no presente caso em decorrência do advento da Lei nº 11.941/2009, que alterou os dispositivos da Lei nº 8.212/1991 que tratavam da matéria.

O acórdão recorrido, ao analisar as razões de recurso da contribuinte, houve por bem manter o lançamento em relação ao principal, determinando o cálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela lei 11.941/2009, caso mais favorável ao contribuinte.

A Fazenda Nacional insurge-se contra tal conclusão.

Trata-se de tema bastante debatido no âmbito deste egrégio colegiado.

Para fins de clareza transcrevo, a seguir, a redação dos dispositivos relevantes vigentes à época dos fatos geradores.

Lei no 8.212/1991:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e ao Departamento da Receita Federal-DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

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;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

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;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- 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;*
- 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;*

III – para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;*
- b) setenta por cento, se houver parcelamento;*

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;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.”

Esse dispositivo era aplicado às contribuições previdenciárias, administradas pelo INSS, enquanto que aos demais tributos e contribuições federais aplicavam-se as penalidades dos artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

“Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

Lei nº 9.430/1996:

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.”

Verifica-se, desde logo, que existia distinção na aplicação de penalidades para os casos de não apuração e recolhimento de contribuições previdenciárias e para os casos de não apuração e recolhimento de outros tributos.

De fato, o artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 estabelecia que na hipótese de não apuração e recolhimento de contribuições previdenciárias a multa aplicável era sempre uma dita “de mora” (independentemente do pagamento ser espontâneo ou em decorrência de lançamento de ofício), enquanto que a ausência de apuração e recolhimento tempestivo dos

demais tributos e contribuições federais, nos termo da Lei nº 9.430/1996, era apenado com (i) multa de mora, em caso de recolhimento intempestivo de tributo auto-lançado ou (ii) multa de ofício, em caso de lançamento pela autoridade fiscal.

Assim, a distinção entre multa de mora e multa de ofício não era relevante no âmbito das contribuições previdenciárias na medida em que a legislação aplicável a tais contribuições previa a mesma penalidade em qualquer caso.

Tal sistemática, no entanto, com o advento da Lei nº 11.941/2009, sofreu profundas alterações em decorrência da unificação da arrecadação dos tributos federais no âmbito da Receita Federal do Brasil. De fato, uma vez unificada a arrecadação não fazia sentido a existência de sistemáticas de aplicação de penalidade diferentes, razão pela qual a Lei nº 11.941/2009 alterou tais dispositivos.

A Lei nº 8.212/1991, após o advento da Lei nº 11.941/2009, passou a tratar das penalidades nos artigos 32A, 35 e 35-A, *in verbis*:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

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.

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 1996.”

No presente caso, considerando que o lançamento decorreu da não apuração e recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, verifico que pela sistemática anterior à MP 449/2008 (convertida na lei nº 11.491/2009), o lançamento estaria sujeito à multa prevista no artigo 35 da Lei 8.212/1991 que, em sua redação à época dos fatos geradores, determinava a aplicação de uma multa de 8% até 100% da contribuição devida em função da fase em que se encontrava a cobrança do débito.

Embora o artigo 35 da Lei 8.212/1991 denominasse tal penalidade de mora, ela tem, quando lançada em procedimento de ofício para apuração dos tributos não lançados, sua correspondência no atual artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, que rege as hipóteses de lançamento de ofício pela autoridade fiscal, e não no artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, que rege as hipóteses de recolhimento espontâneo pela contribuinte de tributo auto-lançado.

Assim, para aplicação do comando de retroatividade benigna previsto no artigo 106, II, do CTN deve-se comparar a penalidade prevista na antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 com aquela prevista no artigo 35-A da Lei n. 8.212/1991, que remete ao artigo 44 da Lei n. 9.430/1996, ficando limitada ao percentual de 75% prevista neste último dispositivo.

Esta conclusão também é a mesma para aqueles que acompanham meu voto neste julgamento pelas conclusões. No entendimento deles a multa pelo descumprimento da obrigação principal deve ser acrescida à multa por descumprimento da obrigação acessória eventualmente lançada em outros autos para fins de comparação com o limite de 75% previsto na Lei n. 11.941.

Ante o exposto, conheço do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para que seja aplicada a multa prevista na antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, limitada ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad

CÓPIA