



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

Processo nº 16327.001462/2009-48
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2301-005.417 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Embargante BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Na existência de obscuridade, omissão ou contradição no acórdão proferido os embargos devem ser acolhidos.

FATO GERADOR NÃO DEMONSTRADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Tratando de pagamento eventual de futuro incerto, onde várias circunstâncias não de ocorrer para que o evento ocorra, independente do labor, não pode ser considerado pagamento de natureza salarial remuneratória.

No caso em tela trata-se de pagamento realizado a segurado empregado e ou dirigente, por conta de Acordo Coletivo de Trabalho, onde o seu pagamento estava consubstanciado a diversos fatores para que obtivesse resultado desejado e acordado, fazendo jus ao recebimento por merecimento, de natureza eventual, portanto, não incidindo contribuição previdenciária, porque não há fato gerador demonstrado.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Nos termos da Súmula 99 do CARF, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTAS. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. “CESTA DE MULTAS”.

Incabível a aplicação do entendimento contido na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, conhecido como “cesta de multas”, para regular a eventual aplicação da retroatividade benigna contida no art. 106 do CTN aos casos envolvendo o lançamento de multa por falta de recolhimento de contribuição previdenciária juntamente com o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (entrega de GFIP), relativa a eventos ocorridos antes da edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Trata-se de condutas infracionais distintas, cujas penas encontram-se cominadas em diferentes dispositivos e que não podem ser somadas. Desse modo, a antiga multa do art. 32 aplicada por descumprimento de obrigação acessória somente pode ser comparada com a multa constante do novel art. 32-A. O mesmo vale para a multa do antigo art. 35, aplicada para a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, que somente poderá ser comparada com o novo art. 35 ou com o art. 35-A, todos da Lei nº 8.212/91.

RV Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher os embargos de declaração com efeitos infringentes para, sanando os vícios apontados no Acórdão nº 2301-004.329, de 12/02/2015, (a) reconhecer a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário dos períodos anteriores a novembro de 2004 e 13/2004, (b) considerar devida a multa de 20% sobre a contribuição previdenciária lançada, (c) corrigir o erro material para que conste na ementa do acórdão "recurso voluntário provido"; vencidos os conselheiros Antônio Sávio Nastureles, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e João Bellini Júnior, que negavam provimento ao recurso voluntário na questão da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha, Antônio Sávio Nastureles, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada) e João Bellini Júnior (Presidente). Ausentes, justificadamente, os conselheiros João Mauricio Vital e Reginaldo Paixão Emos.

Relatório

Tratam-se de Embargos de Declaração (fls. 285 e ss) opostos pelo contribuinte contra o Acórdão nº 2301004.329, proferido em 12/02/2015, pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2005

Autos de Infração sob Nº 37.265.7761

Consolidados em 30/12/2009

FATO GERADOR NÃO DEMONSTRADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Tratando de pagamento eventual de futuro incerto, onde várias circunstâncias há de ocorrer para que o evento ocorra, independente do labor, não pode ser considerado pagamento de natureza salarial remuneratória.

No caso em tela trata-se de pagamento realizado a segurado empregado e ou dirigente, por conta de Acordo Coletivo de Trabalho, onde o seu pagamento estava consubstanciado a diversos fatores para que obtivesse resultado desejado e acordado, fazendo jus ao recebimento por merecimento, de natureza eventual, portanto, não incidindo contribuição previdenciária, porque não há fato gerador demonstrado.

Recurso Voluntário Provido em Parte”.

Alega o contribuinte que o acórdão, ora guerreado, encontra-se manchado pelo vício de omissão, uma vez que não foram analisadas a questão da decadência conforme o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional e a necessidade de revisão das multas cominadas com base na retroatividade benigna da Lei n. 11.941/09.

Em face do exposto, requer o contribuinte o acolhimento dos presentes Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para dar provimento ao Recurso Voluntário também com relação a decadência parcial com fulcro no artigo 150, §4º, do CTN e para que seja aplicada a retroatividade benigna da Lei n. 11.941/09 no tocante às multas impostas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Os embargos são tempestivos e, por cumprir com as demais formalidades legais, deles conheço.

De acordo com o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, o cabimento dos embargos de declaração está disciplinado em seu art. 65, nos seguintes termos:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

Dessa forma, o artigo 65 do RICARF determina que cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

A partir da leitura do Acórdão nº 2301004.329, nota-se que estão claras as omissões apontadas, uma vez que o acórdão combatido não enfrentou tais questões, que foram objeto do recurso voluntário, como fica claro à leitura do relatório:

Em 03 de junho de 2013 tomou ciência eletrônica da decisão de piso e no dia 02 de julho do mesmo ano aviou o presente remédio recursivo alegando: PRELIMINARES: a) decadência relativo ao período anterior a novembro de 2004; MÉRITO: i) não incidência das contribuições ao FNDE sobre o bônus e o bônus desempenho, j) da necessária aplicação da retroatividade benigna da Lei nº 11.941/2009.

Ademais, cumpre ressaltar que o Presidente da 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF verificou quando da elaboração do Despacho de Admissibilidade de Embargos do Contribuinte (fls. 449 e ss) que há também erro material no Acórdão embargo devido a lapso manifesto entre o dispositivo do acórdão (provimento ao recurso voluntário) e a sua ementa (provimento parcial do recurso voluntário), pelo que, face ao disposto no art. 66 do Ricarf, ele embarga de ofício o acórdão para que tal deficiência seja corrigida.

Aplicação da Regra Decadencial do Artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional

Ao contrário do disposto no Acórdão da DRJ (fls. 164 e ss), que aplicou a regra decadencial do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, vale ressaltar, ainda, que a regra decadencial a ser aplicada é a do artigo 150, §4º, do CTN, uma vez que houve recolhimentos de contribuição previdenciária nos referidos períodos pela Recorrente, sendo que o entendimento de aplicação do artigo 150, §4º, do CTN quando houver recolhimentos consta inclusive na Súmula CARF nº 99, "in verbis":

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Ante o exposto, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, §4º, do CTN, de modo que todos os fatos geradores anteriores a novembro de 2004 se encontram atingidos pela

decadência, uma vez que o prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário se encerrou em novembro de 2009, ao passo que a cientificação do auto de infração se deu em 30/12/2009 (fls 249). Destaque-se que também estaria decaído o lançamento relativo ao décimo terceiro salário relativo ao ano de 2004, uma vez que este deve ser recolhido até 20 de dezembro de 2004.

Multa e Retroatividade Benigna

Previamente à edição da Lei nº 11.941/2009, o sistema de penalidades da legislação previdenciária de custeio apresentava diversas particularidades.

A redação do antigo art. 35 previa a exigência de penalidade sobre as contribuições previdenciárias em atraso – denominada como *multa de mora* – com percentuais que aumentavam progressivamente, de acordo com a ocorrência de determinados atos administrativos e também com o passar do tempo.

O fato de o contribuinte ter apresentado declaração (GFIP) à autoridade previdenciária não influenciava a evolução percentual da multa, o qual somente seria fixada no instante do efetivo pagamento. Vale lembrar que a falta de apresentação ou a apresentação com alguma incorreção da GFIP sujeitava o contribuinte à imposição de multa específica severa, por descumprimento de obrigação acessória, constante do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Com a unificação da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria da Receita Previdenciária, iniciada em 2007, uma série de modificações legislativas foi introduzida, a fim de harmonizar com o tratamento dado aos demais tributos federais.

A fiscalização, ao lançar a multa por descumprimento de obrigação acessória, baseou-se na seguinte redação do art. 32, IV e §5º da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97:

Art. 32. *A empresa é também obrigada a: (...)*

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).

No entanto, referido dispositivo foi revogado, dando lugar ao art. 32-A, cuja redação é a seguinte:

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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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.

Com relação à multa sobre a falta de recolhimento de contribuição previdenciária, o antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 prescrevia o seguinte:

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;

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 houve 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 fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

Com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/91 passou a tratar da multa de mora e o novel art. 35-A cuidou de dispor sobre a multa de ofício:

***Art. 35.** Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

***Art. 35-A.** Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, mencionado no art. 35-A supra, possui a seguinte redação:

***Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Pois bem. Feita esta breve digressão sobre a evolução legislativa, há dois pontos que gostaria de examinar, com vistas à aplicação da retroatividade benigna: o emprego da chamada “cesta de multas” (Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009) e o limite do percentual da multa. Com o intuito de facilitar a compreensão do posicionamento ora esposado, as matérias foram separadas em dois tópicos.

Com relação à análise dos regimes das penalidades constantes da Lei nº 8.212/91 – antes e depois da edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 –, refere-se à identificação do comportamento sancionado. Tal providência afigura-se importante para se aplicar adequadamente a retroatividade benigna aludida pelo art. 106, II do CTN, em virtude de alteração legislativa.

A posição encampada pela Administração Tributária Federal, quando há lançamento de multas por falta de recolhimento de contribuição previdenciária e também de multas por descumprimento de obrigação acessória (GFIP), é convencionalmente denominada de “cesta de multas” e sua regulamentação encontra-se detalhada na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, nos seguintes termos:

***Art. 3º** A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos*

valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Ou seja, na “cesta de multas”, a aplicação da retroatividade benigna é condicionada à comparação entre:

- (i) o somatório entre as multas por descumprimento de obrigações acessórias (art. 32 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior às alterações da Lei nº 11.941/2009) e as multas por falta de pagamento de contribuições previdenciárias (art. 35, nas mesmas condições); e
- (ii) o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, o qual introduziu à legislação previdenciária a multa de ofício de 75% sobre o valor da contribuição previdenciária devida.

A redução da penalidade, em função da retroatividade benigna, terá lugar somente se o valor resultante da aplicação do critério (i) for superior ao resultado da aplicação do critério (ii). Nesse caso, a multa lançada deverá ser reduzida ao patamar do valor encontrado pelo critério (ii).

Na literalidade do dispositivo do artigo 44, I, da Lei n. 9.430/96, se a multa de 75% fosse aplicável quando houvesse *cumulativamente* falta de pagamento, falta de declaração e declaração inexata, isso consistiria um paradoxo, porque não seria possível, ao mesmo tempo, *não existir declaração* e *existir declaração com inexatidão*. Se, em outra leitura possível, a multa de 75% fosse aplicável quando houvesse *alternativamente* falta de pagamento ou falta de declaração ou declaração inexata seria criada uma antinomia em relação ao disposto no art. 32-A, que igualmente cuida de penalizar a falta de declaração ou a declaração inexata.

Diante da dúvida sobre a aplicação de sanções tributárias, o art. 112 do CTN prioriza a interpretação mais favorável ao acusado. Retrata a adoção do princípio “in dubio pro reo” em matéria de interpretação e deixa transparecer a vontade (vinculante) do legislador de favorecer o infrator com a aplicação da penalidade mais branda.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

No caso concreto, parece-me que a interpretação mais favorável ao acusado é considerar que as infrações (i) de falta de declaração ou de declaração inexata e (ii) de falta de recolhimento da contribuição previdenciária devam ser sancionadas globalmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Ademais, no tocante ao limite do percentual da multa a ser observado, para fins de aplicação da retroatividade benigna, verifica-se que o novo art. 35 poderá retroagir com o objetivo de limitar a 20% o percentual da multa constante do antigo art. 35. Por seu turno, o art. 35-A, por inovar a legislação previdenciária de custeio, seria aplicável aos lançamentos de ofício realizados a partir da vigência da Lei nº 11.941/2009.

Esta é a posição sustentada de maneira reiterada pelo Superior Tribunal de Justiça. Cite-se, a esse respeito, o seguinte enxerto do voto do Min. Humberto Martins (os grifos são nossos):

A jurisprudência desta Corte é dominante no sentido de que se aplica o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN na execução fiscal não julgada definitivamente na esfera judicial, independentemente da natureza da multa, sem descaracterizar a liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, pois tal normativo estabelece que a lei aplica-se a ato ou a fato pretérito quando lhe comina punição menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática.

Verifica-se que o art. 35 da Lei n. 8.212/91 foi alterado pela Lei n. 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa moratória seguir o patamar de 20%, que, sendo mais benéfico ao contribuinte, deve lhe ser aplicado, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação é autorizada com base no art. 106, II, do CTN.

(...)

Cumprе destacar que o art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distinguia a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), mas levando em consideração, essencialmente, o momento em que constatado o atraso no pagamento: antes da notificação fiscal, durante a notificação e existência de recurso administrativo, e após a inscrição em dívida ativa.

(...)

Com efeito, a nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, dada pela Lei n. 11.941/09, ao prever que as multas aplicadas obedecerão os parâmetros estabelecidos no art. 61 da Lei n. 9.430/96, possibilitou a aplicação da multa reduzida aos processos ainda não definitivamente julgados.

(...)

A distinção quanto à forma de lançamento para fixação de multa somente foi prevista com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei n. 8.212/91 (...)

Com efeito, sua aplicação restringe-se aos lançamentos de ofício existentes após sua vigência, sob pena de retroação.

STJ, 2ª Turma, EDcl no AgRg no RESP nº 1.275.297/SC, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 03/12/2013

No mesmo sentido, cite-se também o seguinte trecho do voto da Min. Regina Helena Costa (os grifos são nossos):

Controverte-se acerca do percentual de multa moratória aplicável ao lançamento de ofício após a alteração do art. 35 da Lei n. 8.212/91 pela Lei n. 11.941/09 que, ao incluir o art. 35-A naquele diploma normativo, determinou a observância do parâmetro mais gravoso do art. 44 da Lei n. 9.430/96, qual seja, de 75% (setenta e cinco por cento).

Com efeito, esta Corte possui entendimento segundo o qual deve ser observado o percentual original da multa moratória previsto no art. 35 da Lei n. 8.212/91, porquanto as ulteriores disposições do art. 35-A cominam penalidade mais severa, autorizando a aplicação do preceito anterior, mais benéfico, a teor do disposto no art. 106, II, c, do CTN.

(...)

Isto posto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial para fixar o percentual da multa moratória em 20% (vinte por cento).

STJ, 1ª Turma, RESP nº 1.585.929/SP, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19/04/2016

Todavia, verifica-se que há outra linha de interpretação no sentido de que o antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 já previa em seu bojo tanto a multa moratória, para os recolhimentos espontâneos, quanto a multa de ofício, em decorrência de autuação da fiscalização (emissão de notificação fiscal de lançamento), não obstante o “caput” do dispositivo faça referência à “multa de mora”. Afinal, não será o “nomen iuris” que determinará o regime jurídico da multa.

No fundo, a natureza jurídica dessas multas – moratória ou de ofício – seria a mesma, possuindo caráter sancionador, punitivo e não-indenizatório.

Em consequência, o lançamento de multa relativa a fatos geradores das contribuições previdenciárias ocorridos até 03/12/2008 deverá observar, por essa vertente interpretativa, os percentuais do antigo art. 35 (em respeito ao art. 144 do CTN), ficando limitado ao disposto (i) no novo art. 35 (20%), no caso de declaração entregue pelo

contribuinte, ou (ii) no art. 35-A (75%), no caso de ausência da mencionada declaração e existência de lançamento de ofício.

Diante da existência dessa divergência, há uma dúvida no sistema, de caráter objetivo, quanto à solução do conflito a respeito da retroatividade benigna da lei nova que define infrações, atraindo a aplicação do art. 112 do CTN, já reproduzido acima.

Nesse cenário de incerteza normativa quando à natureza da penalidade aplicável ou à graduação da multa originalmente lançada (inc. IV), novamente o art. 112 do CTN é invocado para a solução do caso concreto.

Trata-se de corolário que não pode ser ignorado pelo intérprete, ainda que ele particularmente não apresente dúvida acerca do relacionamento entre o antigo art. 35, o novo art. 35 e o art. 35-A. Isso porque a referida dúvida, pressuposto para aplicação do art. 112 do CTN, é objetiva e advém das decisões divergentes entre os membros da mesma turma, entre turmas diversas do mesmo tribunal ou entre tribunais diferentes.

A jurisprudência judicial não destoa a esse respeito (grifamos):

Além disso, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009, estabelece somente multas de mora, inclusive quando houver lançamento de ofício. O legislador considerou irrelevante, para efeito de aplicação da multa de mora, o fato de haver ou não informação a respeito do débito na GFIP. Isso porque as hipóteses de falta de declaração ou declaração inexata eram penalizadas com as multas previstas no art. 32, §§ 4º e seguintes, da Lei nº 8.212/91, que foram revogadas pela Lei nº 11.941/2009. De qualquer sorte, mesmo que haja dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável (se é multa de mora ou de ofício), a lei deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.

TRF da 4ª Região, 1ª Turma, Apelação Cível nº 2005.71.11.004530-2/RS, Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, julgado em 24/02/2010

Posto isso, para fins de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, voto por comparar a multa por descumprimento de obrigação acessória e a multa por falta de pagamento de contribuição previdenciária impostas ao contribuinte de forma englobada, limitando-as ao percentual de 20% constante do novo art. 35 da Lei nº 8.212/91 (já com as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009), por força interpretação mais favorável ao acusado, conforme determina o art. 112 do CTN.

Conclusão

Dessa forma, voto por acolher os embargos, com os efeitos infringentes, para, colmatando a omissão apontada, (i) dar provimento ao Recurso Voluntário no tocante à aplicação da regra decadencial do artigo 150, §4º, do CTN e (ii) dar provimento ao Recurso Voluntário no tocante à aplicação da retroatividade benigna para aplicação da multa.

Ademais, cumpre ressaltar que o Presidente da 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF verificou quando da elaboração do Despacho de Admissibilidade de Embargos do Contribuinte (fls. 449 e ss) que há também erro material no Acórdão embargo devido a

lapso manifesto entre o dispositivo do acórdão (provimento ao recurso voluntário) e a sua ementa (provimento parcial do recurso voluntário), pelo que, face ao disposto no art. 66 do Ricarf, ele embarga de ofício o acórdão para que tal deficiência seja corrigida.

Ante o exposto, a ementa do Acórdão será a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Na existência de obscuridade, omissão ou contradição no acórdão proferido os embargos devem ser acolhidos.

FATO GERADOR NÃO DEMONSTRADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Tratando de pagamento eventual de futuro incerto, onde várias circunstâncias há de ocorrer para que o evento ocorra, independente do labor, não pode ser considerado pagamento de natureza salarial remuneratória.

No caso em tela trata-se de pagamento realizado a segurado empregado e ou dirigente, por conta de Acordo Coletivo de Trabalho, onde o seu pagamento estava consubstanciado a diversos fatores para que obtivesse resultado desejado e acordado, fazendo jus ao recebimento por merecimento, de natureza eventual, portanto, não incidindo contribuição previdenciária, porque não há fato gerador demonstrado.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Nos termos da Súmula 99 do CARF, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTAS. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. “CESTA DE MULTAS”.

Incabível a aplicação do entendimento contido na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, conhecido como “cesta de multas”, para regular a eventual aplicação da retroatividade benigna contida no art. 106 do CTN aos casos envolvendo o lançamento de multa por falta de recolhimento de contribuição previdenciária juntamente com o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória (entrega de GFIP), relativa a eventos ocorridos antes da edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Trata-se de condutas infracionais distintas, cujas penas encontram-se cominadas em diferentes dispositivos e que não

Processo nº 16327.001462/2009-48
Acórdão nº 2301-005.417

S2-C3T1
Fl. 8

podem ser somadas. Desse modo, a antiga multa do art. 32 aplicada por descumprimento de obrigação acessória somente pode ser comparada com a multa constante do novel art. 32-A. O mesmo vale para a multa do antigo art. 35, aplicada para a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, que somente poderá ser comparada com o novo art. 35 ou com o art. 35-A, todos da Lei nº 8.212/91.

RV Provido

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto