



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

Processo nº	17460.000150/2007-83
Recurso nº	258.644 Especial do Procurador
Acórdão nº	9202-003.314 – 2ª Turma
Sessão de	16 de setembro de 2014
Matéria	Contribuições Previdenciárias
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CLUBE ARARAQUARENSE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/10/2005

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.

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, Pedro Anan Junior (suplente convocado) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. 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 de Clube Araraquarense, foi lavrada a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito de fls. 01/112, para cobrança de contribuições previdenciárias da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e também às destinadas a terceiros, no período de 02/1999 a 10/2005.

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 pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 2403-00.340, que se encontra às fls. 154/156v e cuja ementa é a seguinte:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/10/2005

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

A anotação do resultado do julgamento indica que a turma, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso para declarar a impossibilidade de cobrança das contribuições apuradas até a competência de 12/2001, aplicando a regra decadencial expressa no § 4º, art. 150 do CTN. 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 a mais benéfica ao contribuinte.

Intimada do acórdão em 17/05/2011 (fls. 157), a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 160/169), sustentando divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão nº 2402.00.233, 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 2400-301/2011, de 23/05/2011 (fls.170/172).

Intimado sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o contribuinte deixou de apresentar 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 2402.00.233, assim ementado:

“(...) 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.”

Verifico, ainda, constar do voto condutor:

“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."

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%.

O paradigma colacionado, no entanto, determinou 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.

A discussão no presente recurso é relativa à 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.

Ressalto, antes de tecer maiores comentários, que o presente lançamento tem como objetivo a cobrança de contribuições previdenciárias apuradas como devidas pela empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e

também às destinadas a terceiros, no período de 01/2002 a 10/2005 (considerando a decadência declarada pela decisão de 2ª instância).

O acórdão recorrido, ao analisar as razões de recurso do 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 surge-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) 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;*

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 cinqüenta 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 termos 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 (quinquzentos 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 pelo 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 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