



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

Processo nº 17460.000165/2007-41
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-005.493 – 2ª Turma
Sessão de 24 de maio de 2017
Matéria Retroatividade Benigna
Recorrente OTMA RIVA VEÍCULOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2003 a 30/11/2005

AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 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.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial do Contribuinte interposto contra o Acórdão nº 230200.810, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2003 a 30/11/2005

CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. LC Nº 84/96.

A contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais foi instituída pela Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, no exercício da competência tributária residual exclusiva da União, sendo o seu regramento, após a EC nº 20/98, assentado no inciso III da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 9.876/99.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPENSAÇÃO.

A compensação de contribuições previdenciárias está sujeita a rito e condições específicas definidas na Lei nº 8.212/91, sendo vedada a compensação com créditos que não sejam decorrentes de recolhimento indevido ou a maior das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b', e 'c' do Parágrafo Único do art. 11 da citada lei de custeio.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO. CONSTITUCIONALIDADE.

É devida à Seguridade Social as contribuições sociais destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, na forma estabelecida no art. 22, II da Lei nº 8.212/91.

INCRA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEGALIDADE

Dada a sua natureza de contribuição especial de intervenção no domínio-econômico, a contribuição social destinada ao INCRA não foi extinta pela Lei 8.212/91, podendo ser exigida também do empregador urbano, como ocorre desde a sua origem, quando instituída pela Lei 2.613/55.

A contribuição destinada ao INCRA tem caráter de universalidade e sua incidência não está condicionada ao exercício da atividade rural.

SALÁRIO EDUCAÇÃO. LEI nº 9.424/96. CONSTITUCIONALIDADE.

É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a carta de 1969, seja sob a constituição federal de 1988, assim como no regime da lei 9.424/96. Súmula 732 do STF.

SEBRAE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONSTITUCIONALIDADE.

A contribuição social destinada ao SEBRAE tem natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, prescindindo de lei complementar para a sua criação, revelando-se constitucional, portanto, a sua instituição pelo §3º do art. 8º da Lei 8.029/90, com a redação dada pelas Leis 8.154/90 e 10.668/2003.

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. CONSTITUCIONALIDADE.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

MULTA DE MORA. GRADAÇÃO CONFORME A GRAVIDADE DA INFRAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE.

Inexiste vedação constitucional à gradação da multa de mora em função da gravidade do atraso no recolhimento dos tributos. A gradação em comento não se confunde com a progressividade dos impostos, a qual também não é vedada pela CF/88. Da mesma forma, a multa de mora não se confunde com multa de ofício.

Recurso Voluntário Negado.

Na origem, trata-se de impugnação (e-fls. 42/65) contra o Auto de Infração nº 37.049.664-7, lavrado em 31/01/2007, que tem por objeto contribuições sociais devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas a Terceiros — SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE, incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados bem como as contribuições correspondentes à parte da empresa incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais, e, ainda, diferenças de acréscimos legais, tudo de conformidade com

o contido no Relatório Fiscal e demais Anexos integrantes da Notificação, no montante de R\$ 525.367,46 (quinhentos e vinte e cinco mil, trezentos e sessenta e sete reais e quarenta e seis centavos), consolidado em 31/01/07.

O acórdão nº 14-16.342 da DRJ julgou procedente o lançamento, mantendo o integralmente (e-fls. 78/103).

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 108/132) arguindo, em síntese, que:

- *Que é indevido o crédito cobrado, porquanto referido valor foi compensado com valores credores apurados pela Recorrente, tais como pagamentos indevidos da contribuição Salário Educação, SAT, SEBRAE*

e INCRA. Aduz que o crédito é decorrente do entendimento da atual jurisprudência, que é unânime no sentido da inexigibilidade da contribuição ao INCRA, para empresas urbanas. Afirma, também, serem inexigíveis as contribuições do Salário Educação e do Seguro Acidente do Trabalho;

- *Que a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito sequer poderia incluir tais contribuições de "terceiros", tendo em vista que a jurisprudência dos Tribunais Regionais, mormente o STJ, as consideram indevidas;*

- *Que a imposição da multa de ofício não é devida por três razões: porque o débito foi declarado; porque houve denúncia espontânea e porque o crédito cobrado foi compensado conforme autoriza a Lei nº 8.383/91. Aduz que a multa imposta é indevida pelo que, sendo cobrados juros de mora, sua aplicação goza de juridicidade a partir da decisão definitiva com trânsito em julgado administrativo da NFLD.*

- *Que o valor consolidado da multa fere o princípio constitucional da proporcionalidade e da moralidade pública.*

- *Que a progressividade da multa de mora é ilegal, permitida pela Constituição, apenas, para determinados impostos tais como imposto de renda, IPTU e ITR.*

- *Que o art. 161, §1º do CTN reza que os juros serão de 1%, se a lei não dispuser em contrário. Aduz que, no caso, a lei ordinária que estabeleceu o uso da Taxa Selic contraria o CTN, eis que este somente autorizou juros diversos de 1% quando a lei estabelecer em contrário. Para que a lei estabeleça taxa de juros diversa, essa deverá ser criada por lei, o que não é o caso da taxa SELIC. Portanto, somente seria possível sua aplicação se seus juros fossem correspondessem a 1%, conforme dispõe o § 1º do art. 161 do CTN.*

Ao recurso foi negado provimento, por unanimidade de votos (e-fls. 177/205).

Contra a referida decisão, o contribuinte interpôs Recurso Especial alegando que o acórdão contrariou precedentes deste Conselho (e-fls. 381/395), apontando como paradigma os Acórdãos nº 2403-00.375 e nº 2403-00.519.

Ao final, requer a reforma do julgado para que seja determinado o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Em sede de exame de admissibilidade foi dado seguimento ao recurso para rediscussão da multa a ser aplicada no período lançado (e-fls. 415/419).

Nas contrarrazões recursais, a Fazenda Nacional requer o não provimento do Recurso Especial do Contribuinte por entender que a decisão recorrida aplicou corretamente a retroatividade benigna (e-fls. 421/430).

É o relatório.

Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Na interposição do presente recurso, foram observados os pressupostos gerais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A lide tem como objeto a multa a ser aplicada no descumprimento de obrigações principais e obrigações acessórias previdenciárias, cujos fatos geradores ocorreram antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008.

Antes de analisar o debate em questão, importante tecer algumas considerações sobre a sistemática da Lei nº 8.212/91 no tocante à penalidade pelo descumprimento das obrigações (principais e acessórias) sob a ótica do princípio da retroatividade benigna.

Como se sabe, a MP nº 449/2008 trouxe relevantes alterações na sistemática das multas aplicáveis. Antes de sua entrada em vigor, o descumprimento das obrigações principais era penalizado da seguinte forma: - As obrigações declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, eram sancionadas com multa variável entre 8% a 20%, de acordo com o art. 35, I, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008); - As obrigações que não tinham sequer sido lançadas em GFIP, cujos lançamentos se deram de ofício pela autoridade fiscal, eram punidas com a multa variável entre 24% a 50%, nos termos do art. 35, II, da mesma Lei. Caso os créditos fossem incluídos em dívida ativa, a multa aplicável era de 60% a 100%, conforme o inciso III.

Em que pese ambas as multas serem denominadas de “multa de mora”, os percentuais diferenciavam-se pela existência de uma prévia declaração do tributo ou pelo lançamento de ofício.

A nova sistemática trazida pela MP nº 449/2008 estabeleceu uma distinção mais visível entre as multas, denominando de multa de mora a multa incidente sobre as obrigações já declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, e de multa de ofício as obrigações lançadas de ofício pela autoridade fiscal, objetivando abrandar a multa de mora e aplicar uma penalidade mais severa às obrigações lançadas de ofício.

Desta forma, a multa pelo pagamento em atraso das obrigações já declaradas (anteriormente prevista no art. 35, I) passou a ser de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do atual art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, que faz remissão ao art. 61, da Lei nº 9.430/96. Já para as obrigações lançadas de ofício, a multa (antes prevista no art. 35, II) passou a ser fixa, de 75%, nos termos do art. 35-A, da mesma Lei, que faz remissão ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Quanto às obrigações acessórias, o descumprimento das obrigações era penalizado com as multas previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91. A MP nº 449/2009 revogou os referidos dispositivos, instituindo a multa do art. 32-A, da mesma Lei, que é de “R\$ 20,00 (vinte reais) para o grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas” e “de 2% 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)”.

Como se observa, em determinados pontos a nova sistemática foi mais benéfica ao contribuinte, mas em outros estabeleceu multa mais severa. Assim, para o cálculo das multas incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008, mas realizado após 12/2008, deve-se levar em conta o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, do CTN.

Assim, sob a ótica do referido princípio, as multas de fatos geradores ocorridos antes de 03/12/2008, mas aplicadas posteriormente a essa data, devem ser calculadas **comparando a legislação anterior com a atual**, isto porque a Lei nº 8.212/91 é clara ao estabelecer penalidades distintas para o descumprimento das obrigações principais declaradas e pagas em atraso (multa de mora do art. 35, caput), para as obrigações principais lançadas de ofício (multa de ofício do art. 35-A) e para o descumprimento de obrigações acessórias (multa do art. 32-A).

Todavia, a Receita Federal vem adotando posicionamento no sentido da aplicação de uma **multa única** quando houver descumprimento de obrigações principais e acessórias, por entender ser a sistemática mais favorável ao contribuinte, em virtude da proibição do bis in idem.

Desta forma, para o cálculo das multas por descumprimento das obrigações previdenciárias, o Fisco vem adotando a seguinte sistemática, de acordo com o art. 476-A, da Instrução Normativa RFB 971/2009, vejamos:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído(a)

pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º 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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

Observa-se, portanto, que ao instituir uma **multa única**, deixa-se de estipular qualquer comparação entre os dispositivos anteriores e atuais da Lei nº 8.212/91, considerando-se viável a aplicação da multa de ofício de forma generalizada.

Em julgados anteriores, vinha adotando o posicionamento de que, em respeito ao art. 106, do CTN, na execução do julgado a autoridade fiscal deverá verificar a situação mais benéfica ao contribuinte a partir da comparação entre as multas anteriormente previstas nos arts. 35, I e II, e 32, com as multas atuais dos arts. 35, *caput*, 35-A e 32-A, de acordo com a natureza da infração cometida.

Isto porque, entendo que não é possível admitir que a penalidade por descumprimento de obrigação acessória seja estabelecida de uma forma quando aplicada de forma isolada e de forma distinta quando cumulada com multa referente à obrigação principal, pois não há previsão legal nesse sentido. À Receita Federal cabe implementar meios para recalcular os débitos de forma a aplicar a penalidade mais benéfica ao contribuinte, comparando os dispositivos da lei anterior ao atual, e não criar condições prejudiciais aos contribuintes.

Ressalvada minha tese sobre a questão, constata-se que o meu posicionamento diverge da posição deste colegiado, que em outros julgados tem se manifestado quase à unanimidade, não fosse o voto divergente da ora relatora, no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda, razão pela qual modifico o meu posicionamento para me adequar à jurisprudência deste Conselho.

Diante do exposto, **nego provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte**, e mantenho o acórdão recorrido quanto a sistemática de aplicação da multa.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva