



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

Processo nº 18192.000191/2007-40
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.634 – 2ª Turma
Sessão de 04 de março de 2015
Matéria Contribuições sociais previdenciárias
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado IND. COM. DE ART. MADEIRA VERA CRUZ LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2004 a 31/08/2006

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. LANÇAMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA. RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. NATUREZA JURÍDICA. PENALIDADE. IDENTIDADE.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), Art. 106, 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.

No caso, para aplicação da regra expressa no CTN, deve-se comparar as penalidades sofridas, a antiga em comparação com a determinada pela nova legislação, o que não ocorreu, motivo do provimento do recurso.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 18192.000191/2007-40
Acórdão n.º 9202-003.634

CSRF-T2
Fl. 141

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Maria Teresa Martinez Lopez, que votaram por negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(Assinado digitalmente)

Ronaldo de Lima Macedo, Redator-Designado *AD HOC* para formalização do acórdão.

EDITADO EM: 06/07/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martínez López (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (Relator), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (suplente convocada) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em 04 de outubro de 2011 (e-fls. 115/128), em face do Acórdão nº 2403-00.720 (e-fls. 108/113), do qual a Recorrente teve ciência em 22 de setembro de 2011 (e-fl. 114) e que teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2004 a 31/08/2006

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.” (e-fl. 115).

Não se conformando, a Recorrente interpôs recurso especial, apontando como paradigma os Acórdãos 2301-00283 e 2401-00120, dos quais destacou os seguintes excertos:

AC 2301-00.283:

“Quanto à possibilidade de retroatividade da multa prevista na Medida Provisória n.º 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 n.º 449 impõe a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, ou seja a multa seria de 75%. A multa moratória prevista no art. 61 da Lei n.º 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.”

AC 2401-00.120:

“Nesse sentido, devida a contribuição e não sendo recolhida até a data do vencimento, fica sujeita aos acréscimos legais na forma da legislação de regência. Portanto, correta a aplicação da taxa SELIC, com fulcro no artigo 34, da Lei nº 8.212/91, e bem assim da multa moratória, nos termos do artigo 35, do mesmo Diploma Legal. (...)

Com relação à solicitação da recorrente, para a aplicação do disposto na Medida Provisória 449, relativamente à multa de mora, importa salientar que a referida MP, 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 às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n. 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. Entretanto, se ocorreu o lançamento de ofício que é o presente caso, a multa devida seria de 75%, superior ao índice previsto na antiga redação do art. 35 da Lei n. 8.212/1991, correspondente ao percentual devido após ciência do acórdão da segunda instância. 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."

O recurso foi admitido por meio da decisão de e-fls. 131/134, não tendo apresentado a Recorrida contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Redator-Designado *AD HOC* para formalização do acórdão.

Pelo fato de o Conselheiro-Relator Alexandre Naoki Nishioka ter renunciado ao cargo antes da formalização do presente acórdão, eu, Ronaldo de Lima Macedo, nomeado para formalização reproduzo a seguir o voto por ele apresentado na sessão.

Considerando que eu (Ronaldo de Lima Macedo), como redator *ad-hoc*, fui designado apenas para a formalização do voto, deixo consignado que o entendimento do colegiado não corresponde, necessariamente, com o entendimento do Conselheiro Redator-Designado *ad-hoc*. Com isso, este conselheiro não se vinculará às razões fáticas nem jurídicas registradas no presente acórdão.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatadas pelo ilustre Presidente da Câmara as divergências suscitadas pela Fazenda Nacional, conheço do Recurso Especial e passo ao exame das razões recursais.

Quanto a questão sobre a forma de aplicação de aplicação da multa, nos lançamentos de ofício, na análise da questão verificamos que assiste razão ao pleito da recorrente.

Concordo com o acórdão recorrido a respeito da aplicabilidade do art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento:***

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) 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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*III - para pagamento do crédito **inscrito em Dívida Ativa**:*

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcélamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo

anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Com a edição da Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

Lei 8.212/1991:

*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.

Lei 9.430/1996:

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;

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício**, com penalidade aplicada quando

o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora**.

Lei 8.212/1991:

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**:*

...

*II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento**:*

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escrever livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não têm caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. ***Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.***

Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

Portanto, para a correta aplicação do art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado as penalidades que o sujeito passivo sofreu na legislação anterior (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória**, declaração inexata, **e principal**, falta de pagamento ou recolhimento), com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória**, declaração inexata, **e principal**, falta de pagamento ou recolhimento).

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas e dou provimento ao recurso, nos termos solicitados.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, dou provimento ao recurso especial da PGFN, nos termos do voto.

(Assinado digitalmente)

Ronaldo de Lima Macedo, Redator-Designado *AD HOC* para formalização do acórdão.