



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

Processo n° 35482.000838/2006-14
Recurso n° 248.050 Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.227 – 2ª Turma
Sessão de 08 de maio de 2014
Matéria MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REGRA APLICÁVEL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TECNOFRIO SYSTEM ENGENHARIA E REFRIGERAÇÃO LTDA. - EPP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/2005

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REGRA APLICÁVEL.

O Código Tributário Nacional, que dá tratamento específico no que tange a aplicação temporal de norma que trate penalidades, em seu art. 106, prevê que caso a nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, deve se reduzir ou cancelar as multas aplicadas.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 35, II que se refere à sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, o cotejo da multa mais benéfica deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997.

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 e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire - Relator

EDITADO EM: 20/05/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão n.º 2803-00.257, proferido pela 3ª Turma Especial da 2ª Seção em 21 de setembro de 2010, interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso, quanto a decadência e a aplicação da redução de multa moratória aos débitos declarados em GFIP, conforme art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009; por maioria de votos, negou provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, quanto aos créditos tributários lançados de ofício, com aplicação do art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009. Segue abaixo a sua ementa:

“DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. Em face da inconstitucionalidade declarada do art. 45 da Lei n. 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal diversas vezes, inclusive na forma da Súmula Vinculante n. 08, o prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, ou do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, conforme o modalidade de lançamento.

AFERIÇÃO INDIRETA. CLARAMENTE DEMONSTRADA A NECESSIDADE E CRITÉRIOS. INVERSÃO ÔNUS DA PROVA. LEGITIMIDADE DO ATO DE LANÇAMENTO. Caso a fiscalização entenda e demonstre claramente que a contabilidade e demais documentos exibidos não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é permitido ao mesmo realizar apuração das contribuições previdenciárias, por aferição indireta, desde que também demonstrada essa necessidade e critérios. (art. 33, §3º e §5º e art. 37, da Lei n. 8.212/1992) Realizada a aferição desta

forma, cabe A. empresa o ônus da prova em contrário e contrapor a presunção de legitimidade do ato de lançamento. O procedimento de arbitramento, embora seja prerrogativa legal do fisco, deve revestir-se de razoabilidade, de tal sorte que os indícios apresentados levem a inferir a efetiva ocorrência do fato gerador

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO EX OFÍCIO. REDUÇÃO DE MULTA MORATÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E MORALIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ART. 106, II, E 112, DO CTN. ALTERAÇÃO DO ART. 35, DA LEI N. 8.212/1991, PELA LEI N. 11.941/2009. Em razão dos princípios da legalidade e moralidade da Administração Pública, e do disposto nos artigos 106, II, e 112, ambos do CTN, observando que o limite máximo 20% (vinte por cento) a ser aplicado a título de multas moratórias, conforme o art. 61, §2º, da Lei n. 9.430/1998, é inferior à multa moratória aplicada aos valores do créditos tributários lançados na NFLD, com base no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior a Lei n. 11.941/2009, o lançamento do crédito tributário deve se adequar a multa moratória à aplicação da menor sanção, reduzindo-se a multa moratória, ex officio. Recurso Voluntário Provido em Parte.”

Segundo a Fazenda Nacional, no presente caso há divergência entre a decisão recorrida e os paradigmas descritos a seguir:

“(…) MULTA DE MORA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA - INOCORRÊNCIA Havendo lançamento de ofício, não hi que se aplicar as disposições contidas no § 2º do art. 61 da Lei nº 9430/1996. O principio da retroatividade benigna só é aplicado se restar demonstrado que a legislação posterior é mais favorável ao sujeito passivo. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.” (ementa - AC 2402-00.233)

“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 imp6- e 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 e o comparativo entre situações tendo como referencia a nova legislação.” (trecho do AC 2301-00.283)

Explica que, ao examinar a matéria pertinente à multa aplicada, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o artigo 35, *caput*, da Lei n 8.212/1991 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei n.º 11.941/2009. Diz que, como na atual redação há remissão ao

art. 61 da Lei nº 9.430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a 20% (§2º do art. 61).

Observa que os paradigmas, por outro lado, entenderam que o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96. Salieta que, na ementa do julgado paradigma nº 2402-00233, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2, da Lei nº 9.430/1996 é rechaçada de forma expressa pelo órgão julgador.

Argumenta que o artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária.

Sustenta que não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade.

Conclui que a NFLD em testilha deve ser mantida com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009.

Ao final, requer o provimento do seu pedido.

Nos termos do Despacho nº 2300-124/2013, foi dado seguimento ao pedido em análise.

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou Embargos Declaratórios, que foram admitidos e acarretaram a lavratura do Acórdão nº 2803-02.801, de 17 de outubro de 2013, que manteve a decisão do Acórdão nº 2803-00.257. Segue abaixo sua ementa:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO. Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado pelo CARF, correto o acolhimento dos embargos de declaração visando sanar o questionamento apontado. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. A prescrição intercorrente não se aplica ao processo administrativo fiscal, consoante Súmula nº 11 do CARF. Embargos Acolhidos.”

Intimada da decisão descrita acima, a Fazenda Nacional não apresentou recurso.

Ademais, o contribuinte apresentou, tempestivamente, contrarrazões.

Argumenta que, no presente caso, foi determinado a aplicação da norma mais benéfica aplicável ao contribuinte, o que encontra guarida nos Artigos 106, II e 112 do Código Tributário Nacional.

Ademais, observa que ocorreu a prescrição intercorrente, pela extinção do crédito tributário, em decorrência do decurso do prazo.

Ao final, requer o não provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Eis o breve relatório.

Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

O recurso especial preenche os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

No presente caso, a obrigação tributária principal foi lançada acompanhada da multa prevista no art. 35, II da Lei nº 8.212, de 1991.

Ocorre que a MP n.º 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, ao mesmo tempo em que revogou os referidos dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, promoveu nova sistemática de aplicação de multas.

Assim dispunha, à época, o no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, *in verbis*:

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).

Por certo o Código Tributário Nacional, que dá tratamento específico no que tange a aplicação temporal de norma que trate penalidades, em seu art. 106, prevê que caso a nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, deve se reduzir ou cancelar as multas aplicadas, *in verbis*:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão» desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Portanto, é Indubitável a aplicação da multa benéfica, conforme disciplina do art. 106, II, "c" do CTN.

O ponto submetido a apreciação deste colegiado resume-se em definir como deve ser aplicada a multa nos termos da atual regência normativa.

Ante o exposto e em decorrência da alteração legislativa, o acórdão recorrido optou por aplicar a regra contida no art. 32-A, I da Lei n.º 8.212, de 1991, *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: (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 (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

Saliento que, sob a égide da sistemática anterior à MP n.º 449, de 2008, a constatação pelo Fisco de que o contribuinte apresentara declaração inexata ensejaria, também, o direito de aplicação da multa do art. 32, § 5º, da Lei 8.212, de 1991, que poderia corresponder a 100% do valor relativo às contribuições não declaradas, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei 8.212, de 1991, *in verbis*:

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

0 a 5 segurados-1/2 valor mínimo

6 a 15 segurados-1 x o valor mínimo

16 a 50 segurados-2 x o valor mínimo

51 a 100 segurados-5 x o valor mínimo

101 a 500 segurados-10 x o valor mínimo

501 a 1000 segurados-20 x o valor mínimo

1001 a 5000 segurados-35 x o valor mínimo

acima de 5000 segurados-50 x o valor mínimo

Ou seja, caso se verificasse, além da declaração incorreta, a existência de tributo não recolhido, ter-se-ia, em acréscimo, a incidência da multa prevista na redação anterior do art. 35, inciso II, da referida lei (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009).

Vê-se, pois, na sistemática revogada, a existência de multas diversas para fatos geradores igualmente distintos e autônomos: uma, prevista no art. 32, § 5º, que tem natureza de multa por descumprimento de obrigação acessória e, portanto, constituirá o próprio crédito tributário, não guardando vinculação com a obrigação principal de pagamento do tributo devido no prazo de lei; e a outra, consistente em penalidade pecuniária que decorre do não recolhimento do tributo devido dentro do respectivo vencimento, prevista no art. 35, II.

Entendo que na atual sistemática, nos casos de lançamento de ofício, têm-se uma única multa, prevista no art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, que faz remissão expressa ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

“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.”

Ou seja, a multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 35, II que se refere à sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, o cotejo da multa mais benéfica deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997.

Isso posto, voto no sentido de conhecer e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, para que se limite o valor da multa aplicada ao valor da multa prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire