

A multa tributária e o princípio da retroatividade benigna

José Umberto Braccini Bastos*

Resumo: O presente trabalho tem por objetivo analisar o princípio da retroatividade benigna, cuja aplicabilidade dessa redução se encontra prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional, diante de um caso concreto em que uma empresa foi autuada com base no parágrafo único, incisos I e II, do artigo 52, da Lei 8.212/91, cujo dispositivo foi revogado pela posterior publicação da Lei 11.941/2009, levando-se em consideração o posicionamento da jurisprudência sobre a questão.

Palavras-chave: Multa tributária Princípio da retroatividade benigna.

Introdução

Como sabemos, a lei vige durante um espaço de tempo e neste período ela possui plena eficácia, mas, ao ser revogada¹ por outra lei, perde sua eficácia com a cessação de sua vigência. No entanto, os fatos ocorridos quando da sua vigência subordinam-se a seus efeitos, sendo esta a regra geral.

Contudo, há exceções a essa regra geral. Em sede de direito tributário, o Código Tributário Nacional relaciona algumas exceções, as quais estão arroladas no artigo 106.

Por óbvio, tais exceções relacionadas no referido artigo, são plenamente aplicáveis quando uma lei trata de um assunto já tratado em lei anterior, e lhe dá uma definição diferente, cujos reflexos beneficiam o contribuinte, desde que observadas determinadas circunstâncias.

Nesse passo, o presente trabalho tem por escopo analisar o princípio da retroatividade benigna, cuja aplicabilidade dessa redução encontra-se prevista no artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional, em face de um caso concreto,

* Pós-Graduado em Direito Tributário, Financeiro e Econômico pela UFRGS. Advogado Tributarista. Membro Efetivo da FESDT.

¹ A revogação da lei, quanto a sua extensão, pode ser de duas espécies: (a) total (ab-rogação): consiste na supressão integral da norma anterior; (b) parcial (derrogação): atinge só uma parte da norma, que permanece em vigor no restante.

tomando-se como fundamento as alterações promovidas pela Lei 11.941/2009, a qual revogou o parágrafo único, incisos I e II, do artigo 52, da Lei 8.212/91, levando-se em consideração o posicionamento da jurisprudência sobre os efeitos da referida retroação.

1 O princípio da retroatividade benigna previsto no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional

Em matéria de sanção às infrações tributárias, o Código Tributário Nacional determina que deva ser aplicada retroativamente a lei nova, quando ela for mais favorável ao acusado do que a lei vigente à época da ocorrência do fato, consoante o disposto no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional:

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

I – [omissis];

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 implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Como se pode denotar, as disposições das letras a, b e c, do inciso II, do artigo 106, do CTN, esclarecem hipóteses em que a lei tem efeito retroativo em relação a ato não definitivamente julgado, quando a lei não mais o define como infração ou deixe de tratá-lo como algo contrário à exigência de ação ou omissão, ou lhe comine penalidade menos severa, ressalvada a fraude ou falta de pagamento do tributo.

No que concerne ao ato não definitivamente julgado, cabe lembrar as lições de Hugo de Brito Machado, ao afirmar que, tal como definido pelo CTN

é aquele que ainda pode ser questionado. E assim há de ser considerado tanto aquele que não foi colocado como objeto de controvérsia administrativa ou judicial, como aquele que, tendo sido questionado, não é ainda objeto de decisão judicial com trânsito em julgado.²

Ressalte-se, como bem interpretou Hugo de Brito Machado, *ato não definitivamente julgado* compreende tanto o julgamento administrativo, como o judicial.

Nessa linha, podemos dizer que é perfeitamente possível esperar que o Fisco inscreva o título em dívida ativa e promova a cobrança via executivo fiscal, para fins de que, em sede de embargos à execução fiscal (ação antiexacional típica), alegar-se a aplicação das hipóteses previstas no inciso II do artigo 106 do CTN.³

² MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2, p. 178.

³ TRIBUTÁRIO. MULTA. REDUÇÃO. LEI MAIS BENIGNA. Constitui *ato não definitivamente julgado* o lançamento fiscal impugnado por meio de embargos do devedor em execução fiscal (CTN, art. 106, II, c),

Há inclusive entendimento de que o ato definitivamente julgado deve ser entendido como ato consumado por decisão judicial, não necessariamente por sentença. Na execução fiscal, o processo só se finda com sua extinção na forma do art. 794, do CPC, ou com a arrematação, adjudicação ou remição definitivamente realizados, mesmo que transitada em julgado eventual sentença prolatada em embargos da executada.⁴

Dentro desse panorama, podemos afirmar que, enquanto não extinto o crédito tributário, o ato não pode ser tido como definitivamente julgado, e, sobrevindo lei nova que beneficie o contribuinte pela caracterização de qualquer hipótese prevista em uma das alíneas do inciso II, do citado artigo, o interessado, em qualquer grau de jurisdição, poderá apresentar petição, demonstrando a possibilidade de aplicação do quanto previsto no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Por óbvio, se a exegese que se extrai do dispositivo legal é a de que prevalece não só para a autoridade administrativa como para a judiciária, não há de se ter o ato como definitivamente julgado.

Ademais, referidas hipóteses elencadas no inciso II, do art. 106, do CTN, estão de acordo com o princípio da retroatividade da lei mais benigna, previsto no art. 5º, XL, da Constituição Federal.

Com efeito, a lei tributária que prevê sanções fiscais mais graves (*lex gravior*) não se aplica àquelas infrações ocorridas antes de sua vigência, vale dizer, não pode retroagir para alcançar fatos regulados sob a égide de outra lei com sanções mais brandas e assim agravar a situação do contribuinte infrator. No entanto, tratando-se de *lex mitior*, ou seja, de lei mais favorável ao agente no tocante à definição da infração tributária, bem como à cominação da respectiva penalidade pecuniária, nos expressos termos do art. 106, II, a retroatividade é a regra.⁵

Cumprir registrar que a aplicação "retroativa" da lei tributária atende aos mesmos princípios prevalentes no Direito Penal, retroatividade esta que não diz respeito ao pagamento do tributo, o qual não deixa de ser exigível em face de lei nova, com exceção dos casos de remissão a teor do artigo 172, do Código Tributário Nacional.⁶

mas o lançamento fiscal que já não pode sofrer ataque por meio de embargos de devedor, porque decorrido o prazo destes, é *ato definitivamente julgado*, que não pode ser revisto por petição atravessada nos autos da execução fiscal. Recurso Especial conhecido e provido. STJ. REsp. 184642. Relator Min. Ari Pargendler.

⁴ EXECUÇÃO FISCAL. REDUÇÃO DE MULTA EM FACE DO DECRETO-LEI 2.471/88. ART. 106, II, C, DO CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE. O art. 106 do Código Tributário Nacional admite a retroatividade, em favor do contribuinte, da lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados. Sobrevindo, no curso da Execução Fiscal, o Decreto-Lei 2.471/88, que reduziu a multa moratória de 100% para 20% e, sendo possível a aplicação da lei mais benigna, sem ofensa aos princípios gerais do direito tributário. Na execução fiscal, as decisões finais correspondem às fases da arrematação, da adjudicação ou remição, ainda não oportunizadas, ou, de outra feita, com a extinção do processo, nos termos do art. 794 do Código de Processo Civil. Recurso improvido. Decisão unânime. STJ. REsp. 94511. Relator Min. Demócrito Reinaldo.

⁵ COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 52.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 68.

O presente estudo pretende dar uma atenção especial à disposição contida na letra "c", do inciso II, do artigo 106, do CTN, eis que trata da hipótese em que a lei tem efeito retroativo em relação a ato não definitivamente julgado, quando a lei comine penalidade menos severa,⁷ o que será objeto do caso concreto a ser analisado.

A propósito, nesse sentido leciona Paulo de Barros Carvalho ao afirmar que

[s]empre que a lei nova comine penalidade mais branda que aquela aplicada ao ensejo da prática da infração, há de ser observada a alínea 'c' do inc. II, seja a requerimento do interessado, seja de ofício, por iniciativa da própria autoridade que intervenha no julgamento do feito. É um direito do sujeito passivo e quer-se acatado.⁸

Porquanto, o que se tem é que o artigo 106, do CTN, prevê a redução da multa, quando sobrevier lei que preveja uma menor punição ou venha a excluí-la, prevalecendo, pois, a lei mais branda (*lex mitior*).⁹

2 Posicionamento jurisprudencial

O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento cediço sobre a questão da aplicabilidade retroativa do previsto no artigo 106, inciso II, do CTN, conforme fica bem esclarecido na ementa do acórdão do Recurso Especial 1121230, cujo relator era o Ministro Humberto Martins:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. IRPJ. BASE DE CÁLCULO. OMISSÃO DE RECEITAS. REVOGAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92. PENALIDADES. RETROAÇÃO DA LEI MAIS BENIGNA. APLICABILIDADE. ART. 106 DO CTN. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. ENTENDIMENTO DA CORTE ESPECIAL DO STJ.

1. Posicionamento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção deste Tribunal no sentido de reconhecer a retroatividade benigna (art. 106 do CTN) provocada pela revogação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, que continham normas com caráter de penalidade e estabeleciam a incidência em separado do imposto de renda sobre o valor da receita omitida.

2. Precedentes citados: AgRg no REsp n. 716.208/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 6/12/2009 e REsp n. 801.447/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 26/10/2009.

3. Entendimento da Corte Especial do STJ de que, em sendo vencida a Fazenda Pública, quanto à fixação dos honorários advocatícios, faz-se necessário observar a regra do § 4º do art. 20 do CPC e os requisitos das alíneas "a", "b" e "c" do § 3º do citado dispositivo processual (EREsp 624.356/RS, Rel. Min. Nilson Naves, Corte

⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 97.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 71.

⁹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 203.

Especial, DJ de 8/10/2009). 4. Agravo regimental provido, em parte, para fixar os honorários advocatícios, a serem suportados pela Fazenda Nacional, em R\$ 1.000,00 (um mil reais) (STJ, Resp. 1121203, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 02/03/2010).

A aplicação da retroatividade tal como antes delineada vem sendo absolutamente tranquila no âmbito da jurisprudência: "A lei tributária que imponha penalidades mais brandas ao contribuinte aplica-se de forma retroativa por força do art. 106, inc. II, 'c', do CTN. Redução das multas moratórias para o percentual de 20%" (TRF4, AC 2005.72.05.003047-8, 2ª Turma, Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 13/5/2009).

Em igual sentido, precedente da relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, com fragmento de ementa com o seguinte teor:

A Primeira Seção consolidou o entendimento de que a redução da penalidade aplica-se aos fatos futuros e pretéritos, por força do princípio da retroatividade da lex mitior consagrado no art. 106 do CTN. Precedentes: RESP 204799/SP, 2ª Turma, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 30/06/2003; RESP 464372/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 02/06/2003. 2. Aplica-se retroativamente a redução da multa moratória, por ser mais benéfica ao contribuinte, aos débitos objeto de execução não definitivamente encerrada, entendendo-se como tal aquela em que não foram ultimados os atos executivos destinados à satisfação da prestação. Precedentes: REsp 491242/RS, 1ª Turma, Min. Denise Arruda, DJ de 06.06.2005; EDcl no RESP 332.468/SP, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 21.06.2004.

Nessa mesma linha, os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO - MULTA - REDUÇÃO - LEI MENOS SEVERA - APLICAÇÃO RETROATIVA - POSSIBILIDADE - CTN, ART. 106 - PRECEDENTES STJ. 1. É pacífico o entendimento desta Corte no sentido de que, tratando-se de execução não definitivamente julgada, aplica-se o disposto no art. 106 do CTN que permite a redução da multa prevista na lei mais nova, por ser mais benéfica ao contribuinte, mesmo a fatos anteriores à legislação aplicada. 2. Recurso especial não provido (REsp 950143/ES, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 21.8.2008, publicado em DJe 26.9.2008).

TRIBUTÁRIO - NÃO EMISSÃO DE NOTA FISCAL - MULTA - LEI 8.846/94 - REVOGAÇÃO - LEI 9.532/97 - RETROATIVIDADE - POSSIBILIDADE. 1. A regra basilar em tema de direito intertemporal é expressa na máxima "tempus regit actum". Assim, o fato gerador, com os seus consectários, rege-se pela lei vigente à época de sua ocorrência. 2. A irretroatividade da lei, mesmo em se tratando de legislação tributária, é a regra; sendo a retroatividade, exceção. 3. Ocorrido o fato gerador do tributo anteriormente à vigência da lei que retira a sua natureza sancionatória, viável a aplicação retroativa, porquanto, in casu, se trata de obrigação gerada por infração (art. 106 do CTN). 4. É cediço na Corte quanto ao tema em debate que a multa de 300% (trezentos por cento), exigida pelo Fisco com

fundamentação no art. 3º, da Lei nº 8.846/94, foi revogada pela Lei nº 9.532/97, tendo em vista o princípio da retroatividade da lei mais benígna, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN. Precedentes: AG 648445, Rel. Min. José Delgado, DJ 11.03.2005; RESP 610613, Rel. Min. José Delgado, DJ 09.03.2004). 5. Recurso desprovido" (STJ, Resp. 750588, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 13/02/2006).

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - MULTA - REDUÇÃO - LEI MAIS BENÉFICA - RETROATIVIDADE - POSSIBILIDADE - CTN, ART. 106, II, 'C' - PRECEDENTES STJ (ERESP. 184.642 SP, D.J. DE 16.08.99) - CDA - LIQUIDEZ - PERMANÊNCIA. - Tratando-se de execução fiscal não definitivamente julgada, a redução da multa aplicada a infrações pretéritas é legítima, por isso que atende ao princípio da retroatividade da legislação mais benéfica ao contribuinte. - A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que a dedução dos valores cobrados a mais do que aquele previsto na CDA, não tem o condão de afastar sua liquidez, desde que aferidos por mero cálculo aritmético. - Recurso especial conhecido e parcialmente provido (REsp 492875 RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 17.11.2005, publicado em 13.2.2006, p. 727).

Como demonstrado, o artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional admite que lei posterior, por mais benéfica, se aplique a fatos pretéritos desde que não esteja definitivamente julgado.

Feitas as considerações de cunho propedêutico-jurisprudencial, passemos à análise do caso concreto.

3 Do caso concreto

A empresa "X" foi autuada pela fiscalização do INSS com base na capitulação legal prevista no inciso II, do artigo 52, da Lei 8.212/91, tendo-lhe sido aplicada a multa prevista no parágrafo único do referido artigo, cujo valor ultrapassou a casa do milhão, o que ocorreu em 11 de setembro de 2006, cujo teor do dispositivo assim dispunha, *verbis*:

Art. 52. À empresa em débito para com a Seguridade Social é proibido:

I - distribuir bonificação ou dividendo a acionista;

II - dar ou atribuir cota ou participação nos lucros a sócio cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento.

Parágrafo único. A infração do disposto neste artigo sujeita o responsável à multa de 50% (cinquenta por cento) das quantias que tiverem sido pagas ou creditadas a partir da data do evento, atualizadas na forma prevista no art. 34.

A autuação decorreu pelo fato de que, como a empresa estaria em débito com a Previdência Social, não poderia ter distribuído lucro nos anos de 2004 e 2005 aos seus sócios.

Apresentada a impugnação, sobreveio a decisão de primeira instância administrativa, mantendo a multa aplicada, do qual restou manuseado recurso para o CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Nesse interim, antes de ocorrido o julgamento do referido recurso, com a superveniência da Lei 11.941/2009, restaram revogados os incisos I e II, bem como o parágrafo único do artigo 52, da Lei 8.212/91, sendo alterado o seu *caput*, o que ocorreu em face do previsto no artigo 26 do novel diploma, a saber:

Art. 26. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 52. As empresas, enquanto estiverem em débito não garantido com a União, aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964.

I – (revogado);

II – (revogado).

Parágrafo único. (Revogado). (NR).

Diante dessa nova realidade normativa, a empresa “X” ingressou com uma manifestação perante o CARF, amparada na disposição do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, alegando que, como a Lei 11.941/2009 revogou o parágrafo único e os incisos I e II, do artigo 52, da Lei 8.212/91, deveria ser afastada por completo a penalidade imputada, uma vez que não há mais capitulação legal que possa manter a multa ao caso concreto.

Na referida manifestação, também se fez referência sobre a inaplicabilidade da nova redação dada ao *caput* do artigo 52, da Lei 8.212/91, por total impossibilidade de efetivação, cuja disposição estabelece que *l[as] empresas, enquanto estiverem em débito não garantido com a União, aplica-se o disposto no art. 32 da, Lei 4.357, de 16 de julho de 1964.*

Ademais, mesmo que pudesse ser aplicado o disposto no artigo 32, da Lei 4.357/64, em razão da nova redação dada ao artigo 52, da Lei 8.212/91, o que se argumenta pelo amor ao debate, não seria viável ao caso concreto, eis que o sentido semântico da expressão “débito, não garantido” só pode ser referido à execução fiscal, na qual há condições de se assegurar o juízo, o que não seria o caso do processo administrativo.

Por via de consequência, a questão foi levada a efeito perante o CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual ainda não se posicionou sobre as considerações levantadas pelo contribuinte, cuja linha do raciocínio desenvolvida leva a crer que o julgamento deva afastar por completo a multa aplicada através do auto de infração lavrado pela então fiscalização do INSS.

A propósito, o Tribunal Federal da 4ª Região, ao julgar a Apelação 2006.71.07.001112-1/RS, foi categórico ao se manifestar pela redução da multa aplicada em face de autuação previdenciária, determinando sua redução em razão da superveniência da Lei nº 11.941/2009, cuja ementa a seguir se transcreve:

EMENTA. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. NFLD E AIS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AFERIÇÃO INDIRETA. DECADÊNCIA. INCRA. TAXA SELIC. MULTA.

1 O prazo decadencial regula-se pelo art. 173, I, do CTN. Não transcorridos mais de cinco anos entre o início do prazo decadencial e a notificação do contribuinte, não se configurou a decadência.

2. O arbitramento é o meio previsto legalmente para a autoridade fiscal apurar o valor do tributo nos casos em que o sujeito passivo se omitir a fornecer a documentação necessária ou esta apresentar irregularidades insanáveis.

3. A contribuição de 0,2%, destinada ao INCRA, qualifica-se como contribuição interventiva no domínio econômico e social, encontrando sua fonte de legitimidade no art. 149 da Constituição de 1988. Essa contribuição pode ser validamente exigida das empresas comerciais ou industriais, que nessa mesma atividade vicejam.

4. *A lei tributária que imponha penalidades mais brandas ao contribuinte aplica-se de forma retroativa por força do art. 106, inc. II, 'c', do CTN. Reduzida a multa em razão da superveniência da Lei nº 11.941/2009.*

5. A taxa SELIC se aplica aos débitos tributários, não existindo vício na sua incidência.

Do referido acórdão, extrai-se o seguinte excerto do voto do Relator:

A imposição de multa, no que diz com o auto de infração nº 35.804.952-0 (fls. 609 a 617), se deu com fundamento no artigo 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212/91, com sua redação original:

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.

§ 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.

Do exame dos autos, vê-se que, ao tempo da lavratura do auto de infração, foi observada a lei que dispunha acerca da forma de cálculo do quantum a ser aplicado em casos como o presente.

Todavia, com o advento da Lei nº 11.941/2009, foi alterada a redação do artigo 32 da Lei 8.212/91, nos seguintes termos:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

Os parágrafos 3º, 4º e 5º do dispositivo foram revogados pela recente legislação, a qual incluiu o artigo 32-A, que assim dispõe:

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 (quinhentos reais), nos demais casos.

Como visto, limitou-se o percentual da multa moratória em 20% sobre o valor do débito.

É entendimento pacífico desta Corte que, por força do art. 106, II, "c", do CTN, aplica-se de forma retroativa, sobre fatos ainda não definitivamente julgados, a lei tributária que imponha penalidades mais brandas ao contribuinte. Trata-se de regra geral da Ordem Tributária, veiculada por meio de Lei Complementar (art. 146, III, da CF/88), não podendo a norma ordinária limitar no tempo a aplicação da penalidade menos sancionadora.

Portanto, tratando-se de matéria de direito superveniente, impõe-se a aplicação de forma retroativa da lei mais benéfica, com fundamento no art. 106, II, "c", do CTN, devendo ser reduzida a multa ao percentual de 20% do valor do débito".

Como se pode observar, os efeitos retroativos não decorrem expressamente da Lei nº 11.941/2009, mas da regra do art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, que admite, em regime de exceção, que a lei posterior, por ser mais benéfica, se aplique a fatos pretéritos, desde que o ato não esteja definitivamente julgado.

Na mesma linha, José Eduardo Soares de Melo direciona seu entendimento para dizer que,

[n]o que tange à alínea 'c', acolhe-se tradicional diretriz dos códigos penais de que a lei mais benéfica tem cunho retroativo para alcançar situações passadas. Se o fabricante é multado em R\$ 100,00, por não ter declarado suas operações ao fisco, a lei que diminuir esta penalidade (para R\$ 50,00, por exemplo), terá que ser considerada em seu benefício.¹⁰

Com efeito, o que se tem é que a benesse instituída pela Lei 11.941/2009 pode reduzir, inclusive, multas que estão sendo discutidas tanto na esfera administrativa quanto na judicial.

No caso concreto, se espera que o CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – aplique o princípio da retroatividade benigna, extinguindo-se por completo a multa aplicada, em razão de que a capitulação legal que determinava a sua aplicação, restou completamente revogada por lei nova que lhe atribui outra redação.

Considerações finais

Em razão do presente estudo, podemos concluir que as possibilidades de retroação das hipóteses previstas no inciso II, do artigo 106, do Código Tributário Nacional, devem ser aplicadas para beneficiar o contribuinte, tendo em vista que:

a) Sempre que possível, deve ser aplicado o princípio da retroatividade benigna previsto no inciso II, do artigo 106, do Código Tributário Nacional, ante um caso concreto, quando sobrevier lei nova que venha a beneficiar o contribuinte;

b) A retroação é possível em se tratando de ato não definitivamente julgado, abrangendo as situações objeto de controvérsia administrativa ou judicial, cuja decisão não tenha transitado em julgado;

c) Enquanto não extinto o crédito tributário, o ato não pode ser tido como definitivamente julgado;

d) Sobrevindo lei nova que beneficie o contribuinte pela caracterização de qualquer hipótese prevista em uma das alíneas do inciso II, do artigo 106, do CTN, este poderá apresentar petição, demonstrando a possibilidade de aplicação da norma mais benéfica;

e) Com relação ao caso concreto analisado, podemos afirmar que, em casos similares, ou seja, autos de infração lavrados pela fiscalização previdenciária, os quais tiveram a mesma capitulação legal aplicada para a imputação da multa com base na anterior redação do artigo 52, da Lei 8.212/91, devem ser revistos em razão da superveniência da Lei 11.941/2009 que lhe deu nova redação, com base na disposição da alínea "c", do inciso II, do artigo 106, do CTN, o que pode ser feito tanto na esfera administrativa quanto na judicial, devendo ser extinta, em definitivo, a multa aplicada.

¹⁰ SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de Direito Tributário*, 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 148.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- STJ. REsp.1121230. Relator: Min. Humberto Martins. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200901172231&dt_publicacao=02/03/2010>. Acesso em: 13 mar. 2010.
- _____. REsp. 769683. Relator: Min. Teori Albino Zavascki. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=lex+e+mitior+e+multa&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=3>>. Acesso em: 13 mar. 2010.
- _____. REsp. 950143. Relator: Min. Eliana Calmon. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revista_eletronica/ita.asp?registro=200701026093&dt_publicacao=26/09/2008>. Acesso em: 13 mar. 2010.
- _____. REsp. 750588. Relator: Min. Luiz Fux. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revista_eletronica/ita.asp?registro=200500804773&dt_publicacao=13/02/2006>. Acesso em: 13 mar. 2010.
- _____. REsp. 492875. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200300049031&dt_publicacao=13/02/2006>. Acesso em: 13 mar. 2010.
- _____. REsp. 184642. Relator Min. Ari Pargendler. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&dt_publicacao=07/12/1998&num_registro=199800578080>. Acesso em: 13 mar. 2010.
- _____. REsp. 94511. Relator: Min. Demócrito Reinaldo. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199600259720&dt_publicacao=25/11/1996>. Acesso em: 13 mar. 2010.
- TRF4. APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.72.05.003047-8/SC. Relatora: Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=2761883&hash=b12e5c3338211932152cf185ede5155a>. Acesso em: 13 mar. 2010.
- _____. APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 2006.71.07.00112-1. Relatora: Des. Federal Luciane Amaral Corrêa Münch. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/acompanhamento/resultado_pesquisa.php?selForma=NU&txtValor=200671070011121&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnReflid=&xtPalavraGerada=>>. Acesso em: 14 mar. 2010.