



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10166.729979/2012-12
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2402-006.461 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado TC/BR TECNOLOGIA E CONSULTORIA BRASILEIRA LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. COMPARAÇÃO DE MULTA CFL 68. OMISSÃO QUANTO AO PERÍODO. ACOLHIMENTO

Decisão que determinado calculo comparativo da multa mais benéfica [CFL 68] deixa de indicar as competências de que deveriam ser comparadas. Omissão que merece ser suprida. Embargos acolhidos sem efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para, suprimindo a omissão indicada, informar o período em que deverá ser realizada a comparação de penalidades, aplicando a mais benéfica apenas quanto aos débitos não pagos até 03/12/2008, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009.

(assinado digitalmente)

Mario Pereira de Pinho Filho - Presidente.

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis

Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Junior e Mario Pereira de Pinho Filho (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os elementos processuais que devem ser analisados em razão dos embargos opostos pela FAZENDA NACIONAL, adotaremos o relatório e dispositivo apostos no despacho de admissibilidade de Fls 24.221/24445:

"Trata-se de Embargos de Declaração, previsto nos arts. 65 e 66 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, interposto pela Fazenda Nacional em face de decisão da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção.

Em sessão plenária de 10 de setembro de 2014, foi julgado o Recurso Voluntário de fls 24.207 a 24.283, proferindo-se a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 2302-003.370 (fls 24.415 a 24.428), assim ementado :

ASSUNTO : CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

*Período de apuração : 01/01/2007 a 31/12/2008
DESCARACTERIZAÇÃO DE SERVIÇO PRESTADO POR
PESSOA JURÍDICA ENQUADRAMENTO COMO SEGURADO
EMPREGADO. RELAÇÃO EMPREGATÍCIA CONFIGURADA.
COMPROVAÇÃO JUSTIÇA DO TRABALHO.*

Os lançamentos refletiram a verdade material e os elementos fáticos-jurídicos da relação de emprego foram comprovadas pela Autoridade Competente, que é a Justiça do Trabalho. Assim, não há como acolher as alegações da recorrente.

*DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.
INOCORRÊNCIA. POSSIBILIDADE DA AUDITORIA FISCAL
RECONHECER O VÍNCULO EMPREGATÍCIO*

No exercício legal de sua atividade, o auditor-fiscal pode desconsiderar as atividades da empresa como simuladas e promover o lançamento do crédito tributário

*NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE
PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.
POSSIBILIDADE.*

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c" do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.343/1996 quando o art. 32A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. DEVIDOS.

Os créditos tributários dos lançamentos seguiram estritamente o que determina a Lei e estão devidamente fundamentados no FLD

- Fundamentos Legais Do Débitos MULTA QUALIFICADA

É cabível a aplicação da multa constante do artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, duplicada na forma como disposto pelo parágrafo 1º, quando restar comprovada a situação fraudulenta, visando a elisão do recolhimentos das contribuições previdenciárias

A decisão foi assim registrada :

ACORDAM os membros do colegiado, Por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que a multa do Auto de Infração de Obrigação Acessória CFL 68 seja recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, na estrita hipótese do valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao contribuinte, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

O processo foi encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional em 20/01/2016 (despacho de encaminhamento de efls. 24.429).

De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorre 30 dias após essa data.

Em 19/02/2016, tempestivamente, foram interpostos Embargos de Declaração de efls. 24.430 a 24.438 (Despacho de Encaminhamento de efls. 24.439).

*Alega a embargante que o acórdão foi **omisso em dois pontos** sobre questões essenciais ao deslinde da controvérsia, incidindo, por conseguinte, também no vício da **contradição**.*

Cita trecho do voto condutor do acórdão embargado :

'Da aplicação de penalidade benéfica

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração Debcad nº 37.348.2418 foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada. Eis a redação do referido dispositivo:

(...)

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

(...)

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Da omissão quanto a limitação dos fatos geradores antes e depois da MP nº 449/2008

Afirma a embargante que, há omissão no julgado, haja vista que o presente feito cuida de fatos geradores ocorridos antes e depois do advento da Medida Provisória n. 449 de dezembro de 2008.

Ressalva que, no aresto embargado não há qualquer ressalva ou limitação dos fatos geradores para os quais decidiu que a comparação da norma mais favorável ao contribuinte deve ser feita considerando o disposto no art. 32, § 5º com o art. 32-A, inciso I, ambos da Lei n. 8.212/91.

Da omissão quanto as razões que levaram o Colegiado a conhecer da matéria "cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte"

Segundo a embargante, está claro que o contribuinte não se insurgiu quanto à multa imposta nem na impugnação nem no recurso voluntário e, em consequência disso não se instaurou litígio em relação a referida matéria.

Entretanto, observa-se que o acórdão embargado, em contrapartida, deu procedência (parcial) ao recurso do interessado justamente em relação a essa matéria.

*Portanto, a decisão embargada teria sido **omissa** quanto às razões que levaram o Colegiado a conhecer a matéria e dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar que “o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte”, nada obstante a ausência de insurgência do interessado quanto a essa matéria.”*

O despacho de admissibilidade, proferido pelo em. presidente desta e. Turma, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, admitiu os embargos quanto ao item "a" (**a omissão quanto a limitação dos fatos geradores antes e depois da MP n.º 449/2008**), por vislumbrar que seria "relevante definir o critério de cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte, considerando esse lapso temporal" e, em seguida, declarou que o item "b" (**Da omissão quanto as razões que levaram o Colegiado a conhecer da matéria "cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte"**) daquele petítório seria incabível, posto que estaria apenas rediscutindo a matéria do acórdão embargado, manobra não abarcada pelos aclaratórios.

Com isso, os autos vieram para julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

1. Admissibilidade e delimitação da matéria.

Trata-se de Embargos de Declaração [Fls. 24.430/24.438] tempestivamente interpostos pela PGFN com fulcro nos artigos 64, inciso I e 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, buscando sob a alegação de que o acórdão embargado foi omissivo sobre questão essencial ao deslinde da controvérsia e incidir também no vício da contradição.

O despacho de admissibilidade, proferido pelo então presidente desta e. Turma, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, admitiu os embargos quanto ao item "a" (**a omissão quanto a limitação dos fatos geradores antes e depois da MP n.º 449/2008**), por vislumbrar que seria "relevante definir o critério de cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte, considerando esse lapso temporal" e, em seguida, declarou que o item "b" (**Da omissão quanto as razões que levaram o Colegiado a conhecer da matéria "cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte"**) daquele petição seria incabível, posto que estaria apenas rediscutindo a matéria do acórdão embargado, manobra não abarcada pelos aclaratórios.

Considerando que a decisão denegatória de admissibilidade é irrecorrível, será posto à apreciação deste colegiado apenas **a alegada omissão quanto a limitação dos fatos geradores antes e depois da MP n.º 449/2008**.

2. Mérito

A controvérsia admitida para julgamento está centrada no ponto em que a decisão foi favorável a Recorrente. Vejamos os termos do Acórdão em oposição:

"ACORDAM os membros do colegiado, Por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que a multa do Auto de Infração de Obrigação Acessória CFL 68 seja recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, na estrita hipótese do valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao contribuinte, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN."

Sustenta a Embargante que:

"Em primeiro lugar, há omissão no julgado, haja vista que o presente feito cuida de fatos geradores ocorridos antes e depois do advento da Medida Provisória n. 449 de dezembro de 2008.

Todavia, no aresto embargado não há qualquer ressalva ou limitação dos fatos geradores para os quais decidiu que a comparação da norma mais favorável ao contribuinte deve ser

feita considerando o disposto no art. 32, § 5º com o art. 32-A, inciso I, ambos da Lei n. 8.212/91.

Analizando os elementos processuais verificamos que o Debcad nº 37.348.241-8 registrando lançamento sob o fundamento legal 68 [Fl. 09] foi consolidado em 10/12/2010 sob fatos geradores ocorridos entre as competências 01/2008 a 12/2009.

Neste período foi introduzida em nossos ordenamento alteração legislativa relacionada aos parâmetros de quantificação da penalidade em questão. Tais alterações foram relevantes no sentido de se evitar uma dupla punição pelo mesmo fato e introduzir calculo mais benéfico aos contribuintes.

Ocorre que sua aplicação ainda suscita dúvidas, especialmente quanto estamos diante de período de interseção como é o caso.

O Conselheiro Denny Medeiros da Silveira elaborou e compartilhou um excelente estudo sobre o tema, apresentando o histórico e detalhando as diversas situações fáticas sobre as quais tal norma incide. Por apresentar didática primorosa, simplificando tema tão espinhoso, pedimos licença ao autor para compartilhar seus ensinamentos com o colegiado.

Estudo - Comparação de Multas MP 449/08

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira

RECOLHIMENTO ESPONTÂNEO EM ATRASO

Antes da MP 449, de 3/12/08 (convertida na Lei 11.941/09)

*O recolhimento em atraso e **espontâneo** das contribuições previdenciárias estava sujeito à incidência das multas moratórias previstas no art. 35, inciso I, da Lei 8.212/91:*

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) **quatro por cento**, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) **sete por cento**, no mês seguinte;*
- c) **dez por cento**, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*
- 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;*

Após a entrada em vigor da MP 449/08 (convertida na Lei 11.941/09)

*O recolhimento em atraso e **espontâneo** das contribuições previdenciárias passou a estar sujeito à multa moratória do art. 61, da Lei 9.430, de 27/12/96, conforme previsto na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91:*

Lei 8.212/91

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.

Lei 9.640/96

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.

RECOLHIMENTO NÃO ESPONTÂNEO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Antes da MP 449, de 3/12/08 (convertida na Lei 11.941/09)

Podiam ocorrer três situações:

a) Recolhimento não, mas informações em GFIP sim.

Se o contribuinte informasse em GFIP as bases de cálculo, mas não recolhesse as contribuições devidas, quando do lançamento de ofício dessas contribuições, seria aplicada apenas a multa moratória de ofício de 24%, prevista no art. 35, inciso II, alínea “a”, da Lei 8.212/91, sujeita aos acréscimos previstos nas alíneas “b”, “c” e “d”:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

*[...]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) **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;

Esquema do Lançamento

Lançada só a obrigação principal, pois a acessória foi cumprida.

Obrigação Principal

Contribuições
+
Multa de 24%

b) Recolhimento sim, mas informações em GFIP não.

Nesse caso, seria aplicada apenas a multa por descumprimento da obrigação acessória, prevista no art. 32, § 5º, da Lei 8.212/91, por não terem sido informadas, em GFIP, as bases de cálculo **(CFL 68)**:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

§ 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:

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

§ 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.

Esquema do Lançamento

Lançada só a obrigação acessória, pois a principal foi cumprida.

Obrigação Acessória

Multa do CFL 68

c) Recolhimento não e informações em GFIP também não.

Nessa terceira situação, seriam aplicadas as duas multas: a multa moratória de ofício de 24% prevista no art. 35, inciso II, alínea “a”, da Lei 8.212/91, sujeita aos acréscimos previstos nas alíneas “b”, “c” e “d”, mais a multa por descumprimento da obrigação acessória, prevista no art. 32, § 5º, da Lei 8.212/91, por não terem sido informadas, em GFIP, as bases de cálculo.

Esquema do Lançamento

Lançada a obrigação principal e a acessória, pois ambas não foram cumpridas.

Obrigação Principal Obrigação Acessória

Contribuições

+

Multa de 24%

+

Multa do CFL 68

Após a entrada em vigor da MP 449/08 (convertida na Lei 11.941/09)

Após a entrada em vigor da MP 449/08, passou a ser aplicada apenas uma multa moratória de 75%, que abarca o não recolhimento e a não informação em GFIP, conforme previsto no 35-A da Lei 8.212/91, combinado com o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96:

Lei 8.212/91

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 9.430/96

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;

Como se vê, antes da MP 449/08, tínhamos uma multa moratória por descumprimento da obrigação principal e uma multa por descumprimento da obrigação acessória, sendo que após a MP 449/08, passamos a ter apenas uma única multa de 75%, que engloba a multa moratória por descumprimento da obrigação principal e a multa por descumprimento da obrigação acessória, ou seja:

Antes da MP 449/08

Contribuições
+
Multa de 24%
+
Multa do CFL 68

Após a MP 449/08

Contribuições
+
Multa de 75%

Como a multa moratória de 75% pune, também, o descumprimento da obrigação acessória, sua aplicação em concomitância com a multa do CFL 68 representaria um caso clássico de “bis in idem”.

Não sendo cabível o lançamento de ofício, aplica-se a multa prevista no art. 32-A, caput e inciso II e § 2º, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 11.491, de 2009, penalizando-se apenas o descumprimento da obrigação acessória de forma isolada).

Mas, se a contribuição referente aos fatos geradores omitidos da GFIP deva ser lançada de ofício, aplica-se a multa de ofício incidente sobre o montante do tributo não recolhido, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação da Lei nº 11.488, de 2007, incidente por força do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 11.491, de 2009.

Como se depreende dos dispositivos transcritos, deverá ser procedida revisão do cálculo do valor da multa aplicada, oportunamente, pelo setor competente, **no momento do pagamento, do parcelamento ou do ajuizamento do crédito objeto do lançamento**, emitindo-se, **se for o caso**, o adequado ato decorrente da revisão de ofício. Os valores se encontram discriminados na planilha elaborada pela Auditora-Fiscal (Relatório da Multa do AI – fl. 13); contudo, a comparação para verificação da penalidade mais benéfica deve se dar (oportunamente) da seguinte forma:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO ATUAL
Multa de mora variável (art. 35, Lei nº 8.212/91) + CFL 68 (art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/91) + CFL 69 (art. 32, § 6º, Lei nº 8.212/91)	Multa de ofício - 75% (para contribuições em atraso) – Lei nº 8.212/91, art. 35-A, incluído pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e Lei nº 9.430/96, art. 44, I. + CFL 78 – Lei nº 8.212/91, art. 32-A, I (apresentar GFIP com incorreções/omissões)

A respeito da nova legislação, em Parecer PGFN/CAT/Nº 433/2009, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se pronunciou em caráter orientativo, de forma conclusiva, do seguinte modo:

37. Tecidas essas considerações, é possível concluir nos seguintes termos:

1) a multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, quando aplicada isoladamente (sem a existência de outra penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação de pagar o tributo), deverá ser comparada com o art. 32 – A, inciso II, da Lei 8.212, de 1991, para fins de aferição da norma mais benéfica. Nesse caso, a norma que comina penalidade menos severa, ao que parece, é o novo dispositivo introduzido pela MP 449, de 2008.

2) quando houver a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo

não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

13.4. Segundo, portanto, orientação da PGFN, no cálculo da multa mais benigna deve-se observar se o Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA foi acompanhado da lavratura do respectivo Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP, que envolva o mesmo fato gerador.

13.5. Inexistindo lavratura de AIOP, compara-se a multa aplicada na forma do parágrafo 5º do art. 32, pura e simplesmente, com a multa calculada na forma do art. 32-A. No caso presente, conforme se verifica nos autos, não houve a lavratura de AIOP – Auto de Infração de Obrigação Principal, ou seja, uma NFLD – Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, como na época era denominada.

13.6. Logo, inexistindo a concomitante lavratura de um AIOP (antiga NFLD), a comparação deve ser feita exclusivamente entre o § 5º do extinto art. 32 e o inciso II do art. 32-A, combinado com o inciso II do § 3º desse mesmo dispositivo.

13.7. Dizia o § 5º do extinto art. 32 da Lei n. 8.212, de 1991:

§ 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. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

13.8. Por sua vez, dispõe o inciso II do art. 32-A, da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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:

...

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas...

13.9. E o inciso II do § 3º, do mesmo artigo:

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

...

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

13.10. No caso presente, a Contribuinte deixou de corrigir a falta em algumas competências, nas quais, comparando-se a multa aplicada na forma da legislação

revogada com a multa calculada na forma da nova legislação (mínimo de R\$ 500,00 por competência), conclui-se que deve persistir a segunda em todas as competências lançadas e não corrigidas no prazo legalmente fixado. Vejamos:

COMP.	Nº SEGURADOS	Nº INFORM. OMITIDAS	GRUPOS DE INFORMAÇÕES	VALOR MULTA
07/2002	45	45	5 x R\$ 20,00	R\$ 100,00
03/2003	10	10	1 x R\$ 20,00	R\$ 20,00
01/2004	15	15	2 x R\$ 20,00	R\$ 40,00
11/2004	03	03	1 x R\$ 20,00	R\$ 20,00
12/2004	08	08	1 x R\$ 20,00	R\$ 20,00
02/2005	42	42	5 x R\$ 20,00	R\$ 100,00
10/2005	11	11	2 x R\$ 20,00	R\$ 40,00
11/2005	08	08	1 x R\$ 20,00	R\$ 20,00

13.11. Logo, remanesce uma multa de R\$ (R\$ 500,00 x 7 competências = R\$ 3.500,00).

Postas as diversas situações jurídicas passíveis de controvérsia quanto a aplicação de tal penalidade, passamos a analisar o caso concreto para identificar sua aplicabilidade, bem como a necessidade suprir a omissão apontada pela Embargante.

Conforme já registrado o Decad nº 37.348.241-8 registra lançamento sob o fundamento legal 68 [Fl. 09], consolidado em 10/12/2010 sob fatos geradores ocorridos entre as competências 01/2008 a 12/2009.

No presente caso temos ausência de declaração e recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias, eis que a contratação de pessoas por empresa interposta foi reclassificada e os segurados, para fins previdenciários, foram vinculados a recorrente.

A decisão embargada aplicou de ofício a determinação para recalcule da Multa CFL 68, porém, tal determinação mostra-se omissa quando ao período sendo este o motivador e limite do que vem a julgamento. Outrossim a decisão mostra-se equivocada, eis que o Agente Fiscal atuou com zelo e procedeu a comparação determinada no decisório atacado. Vejamos alguns pontos do REFISC:

IX – DA RETROATIVIDADE BENIGNA - COMPARAÇÃO DAS MULTAS

13. É oportuno lembrar que em decorrência das alterações na Lei nº 8.212/91, introduzidas pela MP 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941, de 27/05/2009, à aplicação da multa em lançamento de ofício passou a incidir sobre a totalidade ou a diferença das contribuições previdenciárias, simultaneamente nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e no de declaração inexata, que passou a ser regido pelo artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Percebam que o próprio Agente fiscal elaborou título inteiramente dedicado ao cálculo da penalidade mais benéfica, o fazendo de maneira adequada conforma já expusemos.

14. Na presente auditoria fiscal, ocorreram as situações “ausência de recolhimento” e “declaração inexata” relacionadas a fatos geradores objeto deste lançamento fiscal.
15. Tendo em vista o disposto no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, relativamente aos fatos geradores ocorridos até a competência 11/2008, deve-se comparar a penalidade prevista antes e depois da Lei nº 11.941, de 2009 (MP nº 449, de 2008) e aplicar a mais benéfica ao contribuinte.

E segue de demonstração da regra aplicável frente a nova conformação jurídica vigente:

16. Portanto, fez-se necessário comparar a aplicação da multa de ofício estabelecida no inciso I, do artigo 44, da Lei 9.430/1996 (75%) com a soma da multa de mora prevista no inciso II, do artigo 35 (24%) e da multa prevista no parágrafo 5º do artigo 32 (Auto de infração por Descumprimento de Obrigação Acessória – AIOA Código de Fundamentação Legal - CFL 68), da Lei 8.212/1991, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997.
17. Diante do exposto, foram realizadas as seguintes comparações, por competência:

Lavratura Antes da Lei 11.941	X	Lavratura Após a Lei 11.941
Multa de mora (24%) + AI CFL 68		Multa de ofício (75%)

No item 18.1. e seguintes do REFISC [fl. 27 e seguintes] trata de demonstrar a aplicação do cálculo comparativo de multas seguindo a regra mais benéfica ao contribuinte, demonstrando tal cálculo nas tabelas 01, 02 e 03 a seguir colacionadas:

Tabela 1 CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NÃO DECLARADA EM GFIP E NÃO RECOLHIDA

COMP.	REMUNERAÇÃO EMPREGADOS	CONTRIBUIÇÃO PATRONAL (20%)	RAT (%)	CONTRIBUIÇÃO SEGURADOS	CONTRIBUIÇÃO TOTAL NÃO DECLARADA E NÃO RECOLHIDA
200801	208.115,42	41.623,08	2.081,15	2.565,33	46.569,57
200802	409.649,41	81.929,88	4.096,49	3.183,70	69.210,06
200803	199.336,38	39.867,28	1.995,36	3.098,61	44.960,25
200804	100.729,00	20.145,82	1.007,30	3.008,61	42.221,83
200805	482.866,28	96.573,25	4.828,66	3.342,90	104.741,81
200806	654.182,21	130.836,44	6.541,82	3.342,90	127.521,16
200807	448.625,09	89.725,02	4.486,25	4.011,48	90.432,75
200808	262.427,28	52.485,46	2.624,27	3.677,19	52.166,92
200809	678.334,19	135.666,84	6.783,34	4.345,77	146.795,95
200810	354.797,93	70.959,59	3.547,98	4.011,48	77.319,06
200811	300.651,27	60.130,25	3.006,51	4.345,77	68.242,54
TOTAL	4.256.715,04	851.343,01	42.567,15	39.143,74	935.053,90

Processo nº 10166.729979/2012-12
Acórdão n.º 2402-006.461

S2-C4T2
Fl. 24.461

Tabela 2 – Cálculo do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória – AIOA 68

COMP	CÁLCULO MULTA CFL 68 (Art.32, inciso IV da Lei 8.212, de 1991)					
	NR. SEGUR.	MULTIPL	VR. MINIMO	TETO MULTA	CONTRIBUIÇÃO NÃO DECLARADA EM GFIP	MULTA CFL 68
200801	51 A 100	5	1.617,12	8.085,60	46.569,57	8.085,60
200802	51 A 100	5	1.617,12	8.085,60	89.210,08	8.085,60
200803	51 A 100	5	1.617,12	8.085,60	44.869,25	8.085,60
200804	51 A 100	5	1.617,12	8.085,60	42.221,83	8.085,60
200805	51 A 100	5	1.617,12	8.085,60	104.744,81	8.085,60
200806	51 A 100	5	1.617,12	8.085,60	147.021,16	8.085,60
200807	51 A 100	5	1.617,12	8.085,60	98.432,75	8.085,60
200808	51 A 100	5	1.617,12	8.085,60	52.406,92	8.085,60
200809	51 A 100	5	1.617,12	8.085,60	146.795,95	8.085,60
200810	51 A 100	5	1.617,12	8.085,60	74.319,05	8.085,60
200811	51 A 100	5	1.617,12	8.085,60	86.382,54	8.085,60
TOTAL				88.941,60	933.053,90	88.941,60

Tabela 3 – COMPARATIVO DA MULTA MAIS BENÉFICA

MULTA ANTERIOR (24% DA CONTRIBUIÇÃO NÃO RECOLHIDA)	TOTAL MULTA (CFL 68 + MULTA 24%)	MULTA (75% DA CONTRIBUIÇÃO NÃO RECOLHIDA)	MULTA (PEN. MAIS BENÉFICA)
11.176,70	19.262,30	34.927,17	19.262,30
21.410,42	29.496,02	66.907,56	29.496,02
10.768,62	18.854,22	33.651,94	18.854,22
10.133,24	18.218,84	31.666,38	18.218,84
25.138,76	33.224,36	78.558,61	33.224,36
35.285,08	43.370,68	110.265,88	43.370,68
23.623,86	31.709,46	73.824,56	31.709,46
12.596,66	20.682,46	59.365,19	20.682,46
35.231,03	43.316,63	110.096,97	43.316,63
17.836,57	25.922,17	55.739,29	25.922,17
20.731,81	28.817,41	64.786,90	28.817,41
223.932,95	312.874,55	699.790,45	312.874,55

E concluí demonstrando tanto as razões da aplicação do comparativo quanto delimitando as competências em que se aplicou a regra de transição e a nova conformação normativa para cálculo da multa. Vejamos:

Processo nº 10166.729979/2012-12
Acórdão n.º **2402-006.461**

S2-C4T2
Fl. 24.462

-
20. Atendendo mandamento do CTN, a multa de ofício de 24% e o Auto de Infração nº 37.208.687-0 (capitulado no CFL 68), foram aplicados para todas as competências (01/2008 a 11/2008), tendo em vista terem resultado em penalidade mais benéfica ao contribuinte.
21. As competências a partir de 12/2008 encontram-se na vigência da Lei 11.941/2009, não devendo ser feito comparativo com a legislação anterior, ou seja, aplica-se a multa de ofício de 75% em relação às contribuições não declaradas em GFIP e não recolhidas.
22. Por conseguinte, aplica-se a multa de ofício de 75% em relação a todas as competências objeto desta ação fiscal (12/2008 a 12/2009), para as quais não houve declaração em GFIP e nem o devido recolhimento da contribuição previdenciária devida.

Isto posto, acreditamos tratar-se de equívoco na decisão que além de determinar a realização de procedimento já adotado pela fiscalização, deixou de indicar o período sobre o qual tal proceder incidirá, razão pela qual os Embargos devem ser admitidos e acolhidos para suprir tal omissão.

Conclusão

Ante a tudo que fora exposto voto por acolher os embargos para, suprimindo a omissão indicada, informar o período em que deverá ser realizada a comparação de penalidades, aplicando a mais benéfica apenas quanto aos débitos não pagos até 03/12/2008, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009.

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza