



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

**Processo n°** 10580.721378/2012-62  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-003.843 – 2ª Turma  
**Sessão de** 09 de março de 2016  
**Matéria** Multa - retroatividade benigna  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CASCADURA INDUSTRIAL S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando o alegado dissídio interpretativo não resta demonstrado. A divergência há que ser evidenciada em face da situação efetivamente verificada no acórdão recorrido, e não em relação a premissa equivocada, adotada no Recurso Especial.

Recurso Especial do Procurador não conhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso.

*(assinado digitalmente)*

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 18/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

Trata-se de Autos de Infração por descumprimento de obrigações tributárias principais (Debcad nºs 37.360.708-3, 37.360.710-5 e 37.360.712-1), relativas às seguintes contribuições previdenciárias: parte patronal, incidente sobre as remunerações de empregados e contribuintes individuais não declaradas em GFIP; parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, incidentes sobre suas remunerações não declaradas em GFIP; e devidas a terceiros (entidades e fundos), incidentes sobre as remunerações de empregados não declaradas em GFIP.

No Auto de Infração as multas foram calculadas conforme a Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 2010.

Em sessão plenária de 15/04/2014, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2302-003.123 (fls. 497 a 506), assim ementado:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*ÔNUS DA PROVA.*

*Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.*

*MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.*

*As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte"*

A decisão foi assim resumida:

*"Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que a multa seja aplicada observando as disposições do artigo 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/2008, inclusive; vencidas as Conselheiras Bianca Delgado Pinheiro e Maria Anselma Coserato dos Santos, por entenderem que a multa aplicada deve*

*ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96)."*

O processo foi encaminhado à PGFN em 10/06/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 507). Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a Fazenda Nacional poderia interpor Recurso Especial até 25/07/2014, o que foi feito em 03/07/2014 (fls. 508 a 517), conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 518.

O Recurso Especial está fundamentado nos artigos 64, II, e 67, do Anexo II, do RICARF, e visa rediscutir a **forma de cálculo utilizada para a aferição da multa mais benéfica ao contribuinte**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 04/08/2015 (fls. 319 a 325).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos, em síntese:

- antes das inovações da MP nº 449/2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei nº 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei nº 8.212/91 (multa isolada).

- com o advento da MP nº 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212/91;

- o art. 32-A, em sua redação dada pela MP nº 449/2008, dispõe que:

*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.*

- trata-se de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionado a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91;

- o atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento),

- assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida; contudo, a MP nº 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, *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.*

- tal dispositivo remete a aplicação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe:

*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**;*

- a leitura do dispositivo acima transcrito corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma e ora defendida, no sentido de que a o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata);

- por certo, deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas.;

- por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91.

- essa foi a conclusão a que chegou a eminente relatora do acórdão paradigma e que reflete a melhor interpretação da nova sistemática de lançamento das contribuições previdenciárias;

- nessa linha de raciocínio, a autoridade fiscal deve aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte considerando os seguintes parâmetros: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009;

- aliás, a respeito da forma correta para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, cumpre registrar que a Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 1.027, de 22/04/2010, explicando qual é o procedimento adequado a ser utilizado. É o que se extrai do art. 4º do citado ato, que explicita a forma de cálculo da multa:

*Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:*

**“Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:**

**I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:**

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

**b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.**

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.”*

- ora, no presente feito exige-se contribuições previdenciárias em cobrança dizem respeito a período anterior à data de 30 de novembro de 2008, estabelecida pela Instrução Normativa nº 1.207/2010 como marco divisor para análise da multa cabível;

- assim, deve ser aplicado o disposto no inciso I, do art. 4º da citada instrução normativa, que determina a comparação entre os seguintes valores para aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo: **a)** somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e **b)** multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

- nesse contexto e considerando que a autoridade fiscal efetuou o lançamento nos exatos termos determinados pela Instrução Normativa nº 1.027/2010, que goza de presunção de validade, deve ser mantida a multa na forma constante no auto de infração de obrigação principal.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e o provimento do recurso, reformando-se o acórdão recorrido a fim de que prevaleça a forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa SRF nº 1.027, de 2010.

Cientificada em 02/10/2015 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 530), a Contribuinte ofereceu as Contrarrazões de fls. 532 a 535, contendo os seguintes argumentos, em resumo:

- a Fazenda Nacional parte da equivocada premissa de que o Auto de Infração trata de obrigação principal e acessória, motivo pelo qual pugna pela soma das duas penalidades, a fim de comparar o resultado de tal operação com a penalidade estabelecida no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991;

- o Recurso Especial, bem como o despacho de admissibilidade, estão equivocados, já que o acórdão recorrido em momento algum suscitou a aplicabilidade do art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, ao presente caso;

- o acórdão recorrido também defende a tese de que os fatos descritos no Auto de Infração desafiam a aplicação do art. 35-A, porém em razão do art. 144, do CTN, a norma aplicável é aquela prevista na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991.

Ao final, a Contribuinte pede que seja negado provimento ao recurso.

## Voto

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

Trata-se de Autos de Infração por descumprimento de obrigações tributárias principais (Debcad nºs 37.360.708-3, 37.360.710-5 e 37.360.712-1), que exigem as seguintes contribuições previdenciárias: parte patronal, incidente sobre as remunerações de empregados e contribuintes individuais não declaradas em GFIP; parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, incidentes sobre suas remunerações não declaradas em GFIP; e devidas a terceiros (entidades e fundos), incidentes sobre as remunerações de empregados não declaradas em GFIP.

No Auto de Infração as multas foram calculadas com base no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/2008, inclusive.

Na decisão recorrida, apesar de ter sido dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, determinou-se o mesmo procedimento já adotado na autuação, qual seja, a aplicação das disposições do artigo 35, II, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação vigente à época dos fatos geradores para as competências até 11/2008, inclusive.

A Fazenda Nacional, por sua vez, pede que seja restabelecido o cálculo utilizado no Auto de Infração, sob a premissa de que este teria considerado a existência de penalidade por descumprimento de obrigação acessória e aplicado a sistemática prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 2010, a saber:

- somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de

2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; ou

- multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Nesse passo, indica como paradigmas os Acórdãos nºs 2401-002.453 e 9202-02.086, colacionando os trechos a seguir

#### **Acórdão nº 2401-002.453**

*"LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 44, I, DA LEI n.º 9.430/1996.*

*Nos lançamentos de ofício de contribuições sociais, aplica-se a multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, não se cogitando da aplicação da multa moratória prevista no art. 61 da mesma Lei."*

*"De acordo com o fisco, na fixação da multa d ofício, levou-se em conta as alteração legislativa promovida pela MP n.º 449/2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2008. Assim, comparou-se a multa aplicada com base no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 (dispositivo vigente na data da ocorrência dos fatos geradores), com a multa imposta em obediência ao art. 35-A da mesma lei, aplicando-se o valor mais favorável ao sujeito passivo.*

*De acordo com o art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, introduzido pela MP n.º 449/2008, havendo lançamento de ofício do tributo, deve-se aplicar a multa prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996,(...)*

*Suscita a empresa que lhe fosse aplicada a multa do art. 61 da Lei n.º 9.430/1996,  todavia esse dispositivo somente se aplica no caso de recolhimento espontâneo, no qual é aplicada a multa de mora e juros. Havendo lançamento das contribuições, exige-se a multa de ofício prevista no art. 44, I, da mesma Lei.*

*Assim, o fisco agiu com acerto ao comparar a multa do art. 35 com aquela prevista no art. 35A, ambos da Lei n.º 8.212/1991, não havendo reparos a serem feitos no levantamento quanto a esse aspecto.*

(...)

*Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo fato incontestável aplicou a multa no patamar fixado na legislação, já considerando, em razão das alterações legislativas advindas da MP n. 449/2008, posteriormente convertida na Lei n. 11.941/2009, dispositivo mais benéfico ao sujeito passivo, conforme muito bem demonstrado no próprio relatório fiscal em que é apresentada planilha pormenorizada de aplicação da multa.' (grifo nosso)"*

*"OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*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. 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.*

*Recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas."*

*"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.***

*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. 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. (grifo nosso)"***

Com efeito, os paradigmas não tratam de situação fática similar à do acórdão recorrido, já que naqueles tratou-se de multas por descumprimento de obrigações principais e acessórias. Já no caso do acórdão recorrido, tratou-se unicamente de multa por descumprimento de obrigação principal, aplicando-se o art. 35, II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação vigente à época dos fatos geradores, até a competência 11/2008. Ademais, a limitação da multa em 20%, prevista na nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, sequer foi cogitada, salvo no voto das Conselheiras vencidas.

O equívoco da Fazenda Nacional resta claro no excerto abaixo, constante do Recurso Especial, que evidencia a adoção de premissa inexistente no acórdão recorrido:

***"De fato, para a Turma recorrida, a comparação deve ser feita separadamente. Primeiro, entre a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da norma revogada, com o novo art. 32-A da Lei n. 8.212/91. Depois, entre a multa por descumprimento de obrigação principal prevista no art. 35, revogado, com o novo art. 35 na Lei n. 8212/91. Portanto, para v. acórdão recorrido o art. 35-A deve ser sempre ignorado na comparação entre as multas.***

*Diversamente, os paradigmas defendem que, para aferição da penalidade mais benéfica ao contribuinte, o procedimento correto consiste em somar as multas das obrigações principal e acessória (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada), referentes à sistemática antiga, e comparar o resultado com a multa atual (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzida pela MP nº 449/2008), em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/10/2010." (grifei)*

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por falta de demonstração da alegada divergência jurisprudencial.

*(assinado digitalmente)*

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora